



FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

GRADO EN DERECHO

TRABAJO FIN DE GRADO CURSO 2021/2022

DE LA FACTURACIÓN **IRREGULAR**

Trabajo realizado por Maria Blasco Martí.

Tutelada por el profesor Rubén Antonio Jiménez Ros.

"la economía sucia, el narcotráfico, la estafa, el fraude y la corrupción son plagas contemporáneas cobijadas por ese antivalor, ese que sostiene que somos más felices si nos enriquecemos sea como sea"

-JOSÉ MUJICA (expresidente de Uruguay)-



ÍNDICE DE CONTENIDOS.

ABREVIATURAS.....	5
AGRADECIMIENTOS.	6
INTRODUCCIÓN.....	7
1. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE FRAUDE FISCAL.	8
1.1. EVASIÓN Y ELUSIÓN.	10
1.2. TIPOS DE FRAUDE FISCAL.	12
1.3. ÁMBITOS EN LOS QUE APARECE EL FRAUDE FISCAL.	15
1.3.1.1. El fraude fiscal en las subvenciones/ayudas públicas.	15
1.3.1.2. El fraude fiscal en los diferentes impuestos. Concretamente la obtención indebida de devoluciones fiscales y disfrute indebido de beneficios fiscales.....	18
2. ESPECIAL HINCAPIÉ EN LA FACTURACIÓN IRREGULAR.	22
2.1. LAS FACTURAS.	22
2.2. LAS FACTURAS FALSAS.....	24
2.2.1.1. Infracciones por incumplimiento de las obligaciones de facturación. ..	26
2.3. DIFERENCIA ENTRE FACTURA FALSA Y FALSEADA.	28
3. CONEXIÓN DE LA FACTURACIÓN IRREGULAR CON EL CRIMEN ORGANIZADO Y DEMÁS ACTIVIDADES ILÍCITAS.....	29
3.1. EL BLANQUEO DE CAPITALS.	30
4. FACTURACIÓN IRREGULAR EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA.....	35
4.1. IRPF.....	35
4.1.1.1. Método de estimación objetiva.	37
4.1.1.2. El fraude fiscal en el IRPF.....	39
4.1.1.3. Mecanismos de prevención del fraude.	41
4.2. IS.....	44
4.2.1.1. Fraude en el IS.	44
4.2.1.2. ¿Cómo se descubre este tipo de fraude?.....	46
5. FACTURACIÓN IRREGULAR EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA.....	48
5.1. IVA.	48
5.1.1.1. Fraude en el IVA.....	50
5.1.1.2. Fraude general en el IVA en relación con las operaciones interiores. ..	52
5.1.1.3. El fraude en las sociedades trucha.	54
5.1.1.4. Fraude carrusel.....	56

6. MENCIÓN A LA ECONOMÍA SUMERGIDA.....	57
7. CONSECUENCIAS PENALES Y ADMINISTRATIVAS.	61
8. CONCLUSIÓN.	66
9. BIBLIOGRAFIA.....	69



ABREVIATURAS

- Rae – Real Academia Española.
- TEAC – Tribunal Económico-Administrativo Central.
- Europol – Agencia de la Unión Europea para la Cooperación Policial.
- CP – Código Penal Español.
- GESTHA – Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda.
- LGT – Ley General Tributaria.
- IGAE – Intervención General de la Administración del Estado.
- AIREF – Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal.
- CNMC – Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.
- BDNS – Base de Datos Nacional de Subvenciones.
- INE – Instituto Nacional de Estadística.
- IRPF – Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- LIRPF – Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- RIRPF – Reglamento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- IS – Impuesto de Sociedades.
- LIS – Ley Impuesto de Sociedades.
- IVA – Impuesto sobre el Valor Añadido.
- LIVA – Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
- OPA – Federación de Organizaciones de Profesionales, Autónomos y Emprendedores.
- AEAT – Agencia Estatal de Administración Tributaria

AGRADECIMIENTOS.

En primer lugar, me gustaría agradecer este trabajo a mis padres, por su incansable sacrificio, gracias a su trabajo he podido cursar mis estudios. Gracias también por educarme con sabiduría y bondad, por inculcarme los valores que hoy en día presiden mi vida, por creer en mí y por enseñarme que es irrelevante el lugar del que provengas y los recursos que poseas, pues lo verdaderamente significativo es el esfuerzo y dedicación con el que afrontes tus metas.

Por último, me gustaría dar las gracias a mi tutor, Rubén Antonio Jiménez Ros, gran profesional y profesor, pues no fue únicamente mi pasión por el Derecho Tributario lo que me empujó a realizar el presente trabajo, sino su dedicación a la hora de impartir las clases.



INTRODUCCIÓN.

El trabajo en cuestión tiene como objeto realizar un análisis sobre las distintas modalidades de defraudación, abarcando tanto la imposición directa como la imposición indirecta, pero centrandó la atención sobre todo en el fenómeno que constituye la facturación irregular. Para ello empezaremos realizando una aproximación al concepto de fraude fiscal, a los ámbitos en los que el mismo aparece y a los distintos tipos de defraudación que pueden existir.

Tras esta puesta en situación empezaré a examinar con más detenimiento la facturación irregular, los matices de la misma y como esta influye en la tributación (tanto en la imposición directa como indirecta) así como la conexión que presenta con el crimen organizado.

También hablaré sobre la relación de la economía sumergida con la defraudación y como afecta al desarrollo y mantenimiento de nuestro país. Por último, mencionaré las consecuencias penales y administrativas de la defraudación, haciendo finalmente una breve conclusión sobre el trabajo en general.



1. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE FRAUDE FISCAL.

En este primer apartado procederé a conformar de forma general el concepto de fraude fiscal, partiendo de la definición que del mismo nos ofrece el Código Penal, posteriormente aclararé la diferencia conceptual entre elusión y evasión (pues estos conceptos son comúnmente utilizados como sinónimos). Por último, procederé a comentar los tipos de fraude fiscal que existen en la actualidad, así como los ámbitos en los que el mismo puede tener lugar.

La definición legal de fraude fiscal podemos encontrarla en el artículo 305 del Código Penal, cuyo apartado primero dispone que; *“1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma...”*¹

Como podemos extraer de la redacción del artículo anterior, el fraude fiscal, más conocido comúnmente como defraudación, no consiste en una sola conducta o acción, sino que se concreta en una pluralidad de actuaciones o conductas que pueden ser llevadas a cabo por el obligado tributario y que suponen todas ellas un perjuicio para la Hacienda Pública, pudiendo llegar a cometerse el fraude fiscal incluso por omisión.

A raíz de lo expuesto anteriormente, podemos definir el fraude fiscal como “cualquier comportamiento contrario a la ley o que vulnerando un precepto de la misma cause un daño patrimonial a la Hacienda Pública, bien evitando el pago de tributos, bien obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales sin derecho a ello”.²

Otro autor que nos ofrece una definición interesante de este concepto es Lozano Serrano, según el cual también se puede entender el fraude de ley tributaria como aquel que se caracteriza por dos razones, la primera: “el deseo de obviar la aplicación de la norma tributaria o conseguir la minoración de la carga fiscal” y la segunda “porque la propia configuración de las normas ofrece posibilidades de fraude de ley”.³

¹ Artículo 305.1 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

² DE LA IGLESIA PRADOS, Eduardo en: *“El fraude de Ley”*. Editorial Tirant lo Blanch (1 de septiembre de 2007).

³ Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, 5ª edición, año 1994, pág. 212.

Siguiendo esta línea de trabajo podemos sintetizar las conductas que dan lugar al fraude fiscal en las siguientes (las cuales incluyen tanto acciones propiamente dichas como omisiones):

- Eludir el pago de tributos.
- No ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta practicados o que hubieran debido practicarse.
- Obtener indebidamente devoluciones tributarias.
- Disfrutar de beneficios fiscales improcedentes.

Sin detenerme mucho, puesto que este tema lo abordaré posteriormente, es importante mencionar que esta conducta de la que hablamos puede ser perseguida bien en vía administrativa o bien en vía penal. El artículo 305 CP, establece un límite cuantitativo, lo que supone que cuando la defraudación cometida excede una determinada cuantía (en este caso 120.000 euros) es considerada delito fiscal, lo que conlleva la posible imposición de penas privativas de libertad. Sin embargo, cuando la conducta fraudulenta no supera la cantidad mencionada, procede su tramitación como infracción administrativa, lo cual conlleva la simple imposición de multas, concretamente la redacción del artículo en este sentido es la siguiente: “...exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía...”.⁴

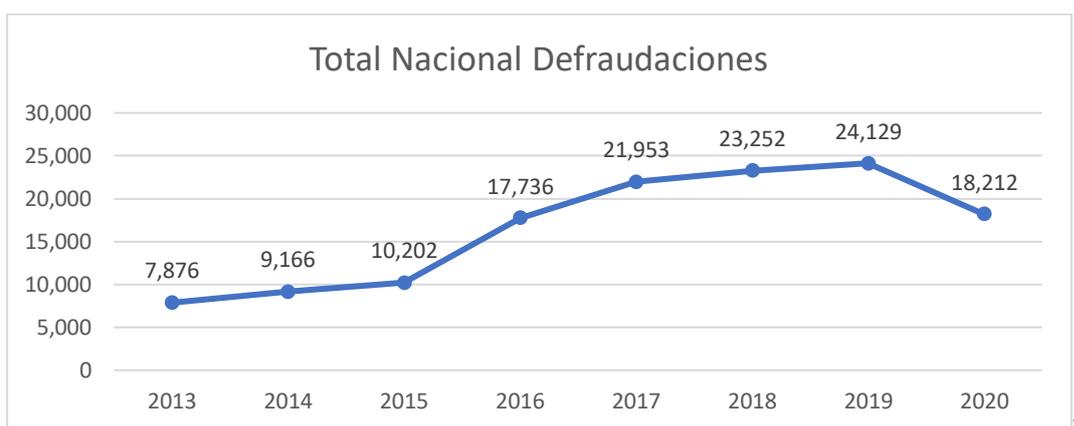


GRÁFICO 1. Total defraudaciones cometidas (período 2013 – 2020).

Gráfico de elaboración propia con base en el Instituto Nacional de Estadística.

⁴ Artículo 305.1 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

⁵ <https://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=25997> INE.

1.1. EVASIÓN Y ELUSIÓN.

A raíz del apartado anterior, surgen la evasión y la elusión fiscal, dos conceptos muy interesantes que considero importante matizar y concretar correctamente (puesto que comúnmente se entiende que ambas conductas tienen el mismo significado).

A modo de introducción y para constatar el uso de la evasión y la elusión como conceptos análogos, partiré de las definiciones que nos brinda la RAE. En este sentido, para la Real Academia Española la *evasión* (del latín tardío *evasio*, -ōnis) hace referencia a la “acción y efecto de evadir o evadirse”, lo cual nada tiene que ver con el presente trabajo, pero según la misma fuente, *evadir/evadirse* significa “eludir con arte o astucia una dificultad prevista” o “sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes”. Si nos centramos en la palabra *eludir* (Del latín *eludĕre*.) nos encontramos con la siguiente definición; “evitar con astucia una dificultad o una obligación”.⁶ De este análisis podemos extraer que ambas definiciones son prácticamente idénticas, consistiendo básicamente en la utilización de la astucia para sortear una dificultad u obligación, sin embargo, nos encontramos ante dos fenómenos completamente diferentes cuyos rasgos distintivos procedo a examinar a continuación:

En rasgos generales entendemos por **evasión** fiscal el no cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante engaño (ocultación), sin embargo, podemos definir la **elusión** como el aprovechamiento de la ley para intentar hacer pasar una actuación fraudulenta como legal, y conseguir de esta forma pagar menos impuestos de los que se deberían abonar por dicha actuación.

*“la delgada línea roja entre la elusión y la evasión reside en un aspecto puramente legal: unos –los que pueden- se zafan de Hacienda con todas las de la ley, mientras que otros –pudientes y no pudientes- esquivan el pago de impuestos defraudando, sin prestar atención a la letra pequeña”*⁷, esta cita del **Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda** va a constituir el punto de partida para adentrarnos más profundamente en la explicación de las diferencias entre la elusión y la evasión fiscal.

La *evasión fiscal* se produce cuando no se abonan los impuestos que corresponden a través de la ocultación de ingresos o de información (de ahí que anteriormente habláramos

⁶ Real Academia Española, conceptos de “evasión”, “evadir/evadirse” y “eludir”.

⁷ CRUZADO, Carlos (presidente de GESTHA) en: “¿Cuál es la diferencia entre la elusión y la evasión fiscal?”. En el CONFILEGAL, noticias jurídicas y jurisprudencia.

de engaño), nos referimos, por tanto, a un incumplimiento deliberado de la obligación tributaria, siendo este incumplimiento el concepto clave, pues es el que hace que la conducta en cuestión se considere una infracción punible. Este fraude al que hacemos alusión abarcaría una pluralidad de operaciones de muy diversa naturaleza como por ejemplo la falsificación de facturas para reducir el pago de impuestos (tema sobre el que versará principalmente el trabajo y que abordaré en epígrafes posteriores).

Podemos afirmar que la evasión incluye todo comportamiento ilegal que lleva asociado un daño al Tesoro Público, ya sea relativo a los impuestos o no, por ello resulta claramente visible que se trata de un comportamiento análogo al fraude fiscal, pero mucho más amplio, al incluir tanto el fraude tributario como por ejemplo el contrabando aduanero o la salida de divisas del país.⁸ Y aunque ambos conceptos se articulen como sinónimos, está constatado socialmente (y no a efectos de sanciones) que el fraude fiscal tiene una mayor y más fuerte connotación negativa que la evasión.

En el otro extremo encontramos la *elusión fiscal*, es decir, el comportamiento de aquel sujeto que con la única finalidad de conseguir abonar menos impuestos de los que le corresponden, es decir, minorar la base imponible y consecuentemente la cantidad final a abonar del impuesto, utiliza o se sirve de una norma tributaria de manera distinta al fin en que ha sido desarrollada por el legislador.

Sin embargo, podemos afirmar que la elusión opera al límite de la legalidad y esto se debe a que no nos encontramos ante el incumplimiento deliberado de las obligaciones tributarias por parte de un sujeto, sino más bien en el intento de sortear la ley aprovechando las lagunas o vacíos legales existentes en la misma y con el fin de obtener determinadas exenciones, bonificaciones y deducciones fiscales, de esta forma la elusión fiscal no siempre es constitutiva de una infracción, a diferencia de la evasión que siempre constituye infracción (ya sea administrativa o penal, dependiendo de la cantidad defraudada).

Encontramos ejemplos de elusión en las ventas de determinados bienes a familiares, que pretenden encubrir donaciones, ya que resulta más económico tramitar una venta que abonar el impuesto de sucesiones y donaciones (en este caso concretamente nos

⁸ Artículo del CONFILEGAL, noticias jurídicas y jurisprudencia. “¿Cuál es la diferencia entre la elusión y la evasión fiscal?”. <https://confilegal.com/20210825-cual-es-la-diferencia-entre-la-elusion-y-la-evasion-fiscal-2/>

encontraríamos ante un supuesto de venta ficticia, pues la misma nunca llega a producirse realmente, solo se aparenta). También constituiría un supuesto de elusión fiscal la presentación de declaraciones tributarias incorrectas con el fin de obtener ayudas o subvenciones acompañadas posteriormente de declaraciones complementarias ya correctas, como si se estuviera rectificando un olvido.

Como podemos observar, estas últimas son operaciones con más sutileza, mejor elaboradas, estructuradas y premeditadas.

De esta forma, el último comportamiento descrito resulta más propio de grandes empresas o sujetos con mayor poder adquisitivo, los cuales pueden permitirse gestores y asesores fiscales que estudien estas lagunas jurídicas y utilicen en beneficio del contribuyente una norma tributaria que estaba pensada para otra cosa. De ahí la cita anterior, donde los que pueden serían quienes tienen los medios suficientes para eludir las normas fiscales (“*se zafan de Hacienda con todas las de la ley*”) y los que directamente esquivan el pago de impuestos serían los que defraudan, pudientes o no (“*esquivan el pago de impuestos defraudando, sin prestar atención a la letra pequeña*”).

1.2. TIPOS DE FRAUDE FISCAL.

Tradicionalmente, la acción defraudatoria se ha relacionado con el concepto de estafa y en consecuencia la acción típica debía consistir en un engaño por parte del sujeto infractor, por ello en una primera aproximación, podría parecer un poco absurdo incluir la forma omisiva en este delito, pero si nos adentramos en la materia podemos observar que eliminar la forma omisiva del delito en cuestión conllevaría que una pluralidad de acciones que suponen perjuicio para la Hacienda Pública se convirtieran en atípicas, quedando impunes al no ser objeto de persecución.

Obviando la conexión mencionada anteriormente y centrándonos en la realidad actual (concretamente en la redacción del artículo 305 CP), queda constatado que las conductas que dan lugar al fraude fiscal pueden llevarse a cabo tanto de *forma activa* (por ejemplo, presentando una declaración con datos que han sido falseados), como de *forma omisiva* (por ejemplo, no presentando declaración alguna e incumpliendo así una obligación

tributaria impuesta por la normativa de esta materia).⁹ Sin embargo, la delimitación de la conducta típica expuesta en el artículo 305 CP resulta una ardua tarea.

En atención a los medios comisivos, el artículo 305 CP no establece limitación alguna, más allá de las que, claramente, se derivan del carácter defraudatorio de la conducta típica o de la estructura de sus modalidades típicas consistentes en eludir, obtener, o disfrutar de una serie de conceptos regulados por la LGT.¹⁰

En este sentido, cuando hablamos de fraude fiscal cometido por omisión, nos referimos tanto al hecho de no haber declarado determinados beneficios provenientes de hechos imposables (omitir declarar ingresos o ganancias sometidas a un determinado tributo) como a no cumplir la obligación de retener las cantidades indicadas por el artículo 305 CP o efectuar los ingresos a cuenta que determina dicho artículo.

Por otra parte, encontramos una gran cantidad de acciones (y no omisiones como en el caso anterior) por las que el sujeto obligado puede cometer fraude fiscal. Particularmente el artículo 184.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria tipifica una pluralidad de estas, incluyendo lo que denomina como “medios fraudulentos”. Se consideran según este artículo medios fraudulentos todos los siguientes; “a) *Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Son anomalías sustanciales:*

- *El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.*
- *La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.*
- *La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o*

⁹ GALÁN MUÑOZ A./NÚÑEZ CASTAÑO E., en: “*Delitos contra la Hacienda Pública*”, en Manual de Derecho Penal y Económico de la Empresa, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, Pág. 253.

¹⁰ BOIX REIG J. / GRIMA LIZANDRA V., en: “*Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*”. Pág. 812.

registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.”¹¹

Como podemos observar en el artículo anterior, ya no nos encontramos ante omisiones (el sujeto ya no comete fraude por no realizar la acción que le era debida), sino ante conductas activas por las que el obligado tributario se sirve de distintos medios con el fin de eludir o minimizar el pago de impuestos. Podríamos sintetizar tres grandes bloques;

- Alterar los libros de contabilidad de una persona jurídica para así pagar menor cantidad de impuestos.
- Falsear facturas con ánimo de evasión fiscal.
- Utilizar personas físicas o jurídicas con la finalidad de ocultar una identidad y de esta forma evitar pagar los impuestos pertinentes.

En resumen, la defraudación puede ser entendida como el perjuicio patrimonial ocasionado por el incumplimiento consciente de un deber tributario, o como el perjuicio patrimonial causado mediante engaño y pudiendo llevarse a cabo en todo caso tanto por acción como por omisión, poniendo deliberadamente los medios para cometerlo u ocultando determinados datos de relevancia tributaria.

¹¹ Artículo 184.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

1.3. ÁMBITOS EN LOS QUE APARECE EL FRAUDE FISCAL.

En este apartado analizaré las distintas situaciones o ámbitos en los que puede aparecer el fraude fiscal, ya que este no surge únicamente a raíz de los diversos impuestos estatales, autonómicos o locales que nos vemos compelidos a satisfacer, sino que puede darse también en otros ámbitos, como son la concesión de determinadas subvenciones y ayudas públicas.

1.3.1.1. El fraude fiscal en las subvenciones/ayudas públicas.

Principalmente, el marco legal de las subvenciones viene constituido por la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y por el consiguiente Reglamento 886/2007 que la desarrolla, además del resto de disposiciones complementarias pertenecientes al derecho administrativo.

Como he dicho anteriormente, el objeto de esta ley es la regulación del régimen jurídico general de las subvenciones otorgadas por las Administraciones Públicas y en este sentido, el concepto de subvención nos lo ofrece el artículo 2 de esta misma ley.

Así podemos entender como subvención toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de la ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (la Administración General del Estado, las entidades que integran la Administración local y la Administración de las comunidades autónomas), a favor de personas públicas o privadas.¹² Pero el concepto de subvención no se agota con esta definición, sino que para que la misma pueda ser concedida deben cumplirse una serie de requisitos;

- Que el proyecto esté debidamente licitado por las autoridades competentes y en caso de resultar adjudicatario, que la entrega de los fondos se realice si ningún tipo de contraprestación.
- Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, a la ejecución de un proyecto concreto, la realización de una determinada actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido al efecto.
- Que el proyecto en cuestión, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento del interés común o general.

¹² Artículo 3 de la ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

En definitiva, podemos resumir que una subvención es un fondo transferido por una Administración pública (en sus diferentes niveles) a un beneficiario público o privado determinado, que ha de cumplir unos requisitos concretos para recibir la ayuda en cuestión, y sin obviar, que dicha financiación pública debe tener por objeto incentivar un determinado comportamiento siempre en relación con el interés común o general.

Por otra parte, hablamos de ayudas públicas cuando nos referimos a entregas gratuitas de bienes y derechos, es decir, que se trata de una ventaja económica que puede revestir diversas formas, concedida de modo selectivo a operadores o empresas por parte de los poderes públicos¹³. Más concretamente la RAE se refiere a ayuda pública como aquella prestación económica de cualquier clase, aportada por organismos públicos a las empresas, que puede consistir en ayudas financieras directas, avales, reducción de cargas, bonificaciones fiscales o auxilios de cualquier tipo, como consecuencia de lo cual se produzca una ventaja frente a otros operadores o se falsee o se amenace con falsear la competencia o pueda afectar de modo sensible al mercado intracomunitario¹⁴.

Tras esta introducción, procedo a examinar el ámbito que nos interesa, es decir, el fraude fiscal y el control público en las subvenciones y ayudas públicas. En este sentido, el órgano encargado del control público de las subvenciones y ayudas del Estado es la IGAE (Intervención General de la Administración del Estado) que es el centro directivo de la contabilidad pública y actúa principalmente a través de procedimientos de auditoría pública y control financiero según la Ley 47/2003, de 23 de noviembre, General Presupuestaria, concretamente según el artículo 141 de esta ley (Control de subvenciones y ayudas); *“La Intervención General de la Administración del Estado ejercerá el control sobre entidades colaboradoras y beneficiarios de subvenciones y ayudas concedidas por los sujetos del sector público estatal y de las financiadas con cargo a fondos comunitarios de acuerdo a lo establecido en la Ley General de Subvenciones y en la normativa comunitaria”*.¹⁵

En definitiva, corresponde a la IGAE realizar el control financiero de las subvenciones y demás ayudas públicas que hayan sido concedidas por el sector público estatal,

¹³ DEFINICIÓN DE AYUDA PÚBLICA que nos ofrece la CNMC (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia).

¹⁴ DEFINICIÓN DE AYUDA PÚBLICA que nos ofrece la RAE (Real Academia Española).

¹⁵ Artículo 141 de la Ley 47/2003, de 23 de noviembre, General Presupuestaria.

ejerciéndose este control respecto a los beneficiarios y las entidades colaboradoras y regulándose en el Título III de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y en su Reglamento de desarrollo (Real Decreto 887/2006, de 21 de julio).

El ejercicio del mencionado control financiero de las subvenciones deberá adecuarse al plan anual de auditorías y sus modificaciones que serán aprobadas anualmente por la Intervención General de la Administración del Estado. Como resultado de este control, la Intervención General puede proponer al órgano que concedió la subvención que exija el reintegro total o parcial de la subvención y que instruya el oportuno expediente sancionador. Por último, también corresponde a la IGAE administrar la BDNS (Base de Datos Nacional de Subvenciones) de acuerdo con la normativa nacional y comunitaria sobre transparencia de subvenciones y ayudas públicas.¹⁶

Llegados a este punto la cuestión es la siguiente, ¿Cómo cometer fraude fiscal en la obtención de una subvención o ayuda pública?, la respuesta es tan simple como falsear los requisitos que habilitan el acceso a la misma. Al configurar el concepto de subvención hablábamos de que para que esta sea concedida debe estar sujeta al cumplimiento de un objetivo, proyecto, actividad o comportamiento determinado que tenga por objeto el fomento del interés público o general, además de que el beneficiario debe cumplir las obligaciones formales y materiales que se establezcan al efecto de la concreta subvención. Bien, pues cualquier ciudadano o entidad, al momento de solicitar una ayuda pública o subvención puede falsear los documentos que acreditan el cumplimiento de los requisitos exigidos para la misma u ocultar aquellas circunstancias que le impidieren su adjudicación, beneficiándose así de fondos públicos que, por otra parte, no le corresponderían.

El delito de fraude en las subvenciones públicas viene tipificado en el artículo 308 CP, según el cual; *“El que obtenga subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas, incluida la Unión Europea, en una cantidad o por un valor superior a cien mil euros falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al*

¹⁶ Página web de la IGAE (Gobierno de España, Ministerio de Hacienda y función pública). <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es>

séxtuplo de su importe, salvo que lleve a cabo el reintegro a que se refiere el apartado 6”.¹⁷

1.3.1.2. El fraude fiscal en los diferentes impuestos. Concretamente la obtención indebida de devoluciones fiscales y disfrute indebido de beneficios fiscales.

En el presente subapartado centraré la atención en el fraude fiscal que se comete en la liquidación de los distintos impuestos, de forma general y sin adentrarme mucho en la materia, ya que esto lo estudiaremos con más profundidad posteriormente, específicamente hablaré de la obtención indebida de devoluciones fiscales y el disfrute indebido de beneficios fiscales.

Tanto la obtención indebida de devoluciones fiscales como el disfrute indebido de beneficios fiscales se concretan en exenciones, deducciones o bonificaciones, esto tiene como consecuencia la minoración de la deuda tributaria o la recepción por parte del contribuyente de cantidades que no le corresponden, suponiendo ambos supuestos un perjuicio económico para la Hacienda Pública.¹⁸

En primer lugar, entendemos por devolución tributaria aquella transferencia económica que efectúa la Hacienda Pública al obligado tributario, bien porque ha existido una previa autoliquidación por parte del beneficiario o bien una liquidación practicada por la propia Administración y para que esta conducta sea considerada delictiva, la devolución indebida ha de superar los 120.000 euros, tasados por el artículo 305 del Código Penal¹⁹

Expuesto el concepto de devolución fiscal, procedo a adentrarme en el estudio del marco legislativo de las mismas, empezando por el artículo 30 de la Ley General Tributaria, según el cual la Administración tributaria tiene la obligación de realizar las devoluciones

¹⁷ Artículo 308 CP. TÍTULO XIV, De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

¹⁸ FERNÁNDEZ BERMEJO, D. en: “*Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal. Especial referencia a la puesta en escena y la fase de consumación delictiva*” en Anuario de Derecho Penal y ciencias penales (2017) Fascículo 1, pág. 263.

¹⁹ IBERLEY, Obtención indebida de devoluciones tributarias en relación con el delito contra la Hacienda Pública. 31/01/2020.

derivadas de la normativa de cada tributo, así como la devolución de ingresos indebidos.²⁰

A su vez, el apartado primero del artículo 31 de esta misma ley expone lo que el legislador entiende por devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, estableciendo que las mismas son las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación de cada tributo²¹.

Esta modalidad de fraude normalmente se consuma mediante la utilización de datos falsos en la autoliquidación o en la solicitud del inicio del procedimiento de devolución. Un claro ejemplo es el caso de presentación de facturas falsas, ocultación de ingresos, etc., lo cual genera un derecho, indebido, a una devolución de la Administración de cantidades ya ingresadas (es importante mencionar que este supuesto nada tiene que ver con el engaño a la Administración con la finalidad de que esta entregue un importe no fundamentado en una relación tributaria, como es el caso de las subvenciones que abordábamos anteriormente), o bien, disfrutando indebidamente de beneficios fiscales (en atención a reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones, desgravaciones, etc.) siempre que se genere el error que da lugar a la obtención del beneficio o se aproveche aquel en que incurre la administración, a la que no se excluye del mismo.²²

En cuanto a la consumación del presente delito, el Tribunal Supremo entiende que esta acontece «cuando se produce, efectivamente, la fraudulenta devolución dineraria»²³, aunque llegados a este extremo me parece importante citar también al autor Enrique Bacigalupo para destacar la diferencia entre la consumación del delito de estafa y la consumación del delito fiscal relativo a la obtención indebida de devoluciones tributarias, en este sentido el rasgo delimitador entre ambos delitos es el carácter innecesario del daño patrimonial por lo que a las devoluciones indebidas respecta, «el delito se consuma con el acto administrativo que acuerda la devolución; no se requiere que se haya producido

²⁰ Artículo 30 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. TÍTULO II, CAPÍTULO I, Sección 3.ª Las obligaciones y deberes de la Administración tributaria.

²¹ Artículo 31 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. TÍTULO II, CAPÍTULO I, Sección 3.ª Las obligaciones y deberes de la Administración tributaria

²² Norberto J. de la Mata Barranco en: *“Derecho penal económico y de la empresa”* (EDITORIAL DYKINSON) Pág. 545.

²³ Sentencia del Tribunal Supremo 17/2005, de 3 de febrero, FJ 12.º.

un daño patrimonial efectivo, como ocurre en el delito de estafa, ni tampoco que el autor se haya enriquecido»²⁴

Por último, es el artículo 193 de la Ley General Tributaria el que tipifica como infracción tributaria la obtención indebida de devoluciones, estableciendo que la base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción, además de una graduación en relación con la gravedad de dichas infracciones;

- Se considerará infracción leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, pese a ser superior, no exista ocultación. Concretamente, el precepto en cuestión establece que en ningún caso se entenderá que la infracción es leve cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento o cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.
- Se considerará infracción grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación. También será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento o cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.
- Se considerará infracción muy grave cuando para su comisión se hayan utilizado medios fraudulentos.²⁵

En segundo lugar, encontramos los beneficios fiscales. Así, mientras que las devoluciones surgen de la liquidación negativa del tributo correspondiente, los beneficios fiscales se refieren a toda clase de deducción, bonificación, exención o desgravación a tener en cuenta en la liquidación tributaria de que se trate.

Respecto a los beneficios fiscales no existe una definición legal específica, sin embargo, el artículo 8 LGT en su apartado d) nos resulta de utilidad al efecto de acotar el concepto.

²⁴ BACIGALUPO, ENRIQUE.

²⁵ Artículo 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. TÍTULO IV La potestad sancionadora. CAPÍTULO III. Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias.

“El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”²⁶ que implican una reducción de la deuda tributaria o el pago de una menor cuota a la que el contribuyente está obligado a satisfacer.

Con el objeto de concretar el término “beneficios fiscales” podemos referirnos a los mismos como todas aquellas exenciones, reducciones en bases, tipos de gravamen reducidos y deducciones o bonificaciones en cuotas, que se desvían de la estructura propia del tributo y constituyen discriminaciones a favor de determinadas rentas o actividades con objeto de facilitar la consecución de objetivos económicos y sociales.²⁷

Los mismos se establecen con diversos fines, como puede ser, rebajar la carga fiscal para el caso de familias numerosas o de contribuyentes que tengan personas dependientes a su cargo, fomentar la inversión en I+D, entre muchos otros.

Estos beneficios fiscales se configuran como una alternativa al establecimiento de subvenciones en el Presupuesto de Gastos y suponen una verdadera disminución de ingresos presupuestarios. Actualmente, podemos encontrarlos en todos los impuestos de notoria relevancia, como son el IRPF, el IS, el IVA o determinados tributos locales.

Al tener los beneficios fiscales una relevante incidencia en los ingresos presupuestarios, nos encontramos con que todos aquellos que afecten a los tributos del Estado deben incluirse en los Presupuestos Generales del Estado, como dispone el artículo 134.2 CE: “*Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado*”.²⁸

Finalmente, el disfrute indebido de beneficios fiscales constituye una conducta ilícita tipificada como infracción tributaria en el artículo 194 LGT y como delito en el artículo 305 CP.

²⁶ Artículo 8. d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. TÍTULO I Disposiciones generales del ordenamiento tributario. CAPÍTULO II Normas tributarias.

²⁷ Wolters Kluwer, guías jurídicas. “Beneficios fiscales”:
https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAABAEAMtMSbF1jTAAAUNDc0NjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoActjIETUAAAA=WKE

²⁸ Artículo 134.2 de la Constitución Española.

Así el artículo 194.2 LGT queda redactado de la siguiente forma; *“Asimismo, constituye infracción tributaria solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191, 192 ó 195 de esta ley, o en el primer apartado de este artículo”*.²⁹

En este sentido, la jurisprudencia (STS de 20 noviembre de 1991) recuerda que este delito (de igual modo en relación con la solicitud de devoluciones indebidas) no solo puede cometerse por acción, sino también por omisión, en el supuesto de que el contribuyente incumpliera la obligación legal de presentar ante los órganos competentes de la Hacienda Pública las pertinentes declaraciones y autoliquidaciones y realizar después el correspondiente pago de las cuotas tributarias resultantes de estas.³⁰

2. ESPECIAL HINCAPIÉ EN LA FACTURACIÓN IRREGULAR.

Una vez explicado el fraude fiscal nos adentramos en este epígrafe en el que me centraré en el fenómeno que constituye la facturación falsa o irregular.

2.1. LAS FACTURAS.

*“Cuenta en que se detallan con su precio los artículos vendidos o los servicios realizados y que se entrega al cliente para exigir su pago”*³¹ este es el concepto de factura que nos ofrece la RAE y del que partiré para el desarrollo del presente epígrafe.

Sin perjuicio de lo anterior, también podemos afirmar que una factura es un documento legal y comercial que acredita una operación de compraventa de bienes y servicios, tanto para el profesional que la emite como para aquel sujeto que la recibe y como documento legal su validez depende de que la misma cumpla determinados requisitos. De esta forma,

²⁹ Artículo 194.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. TÍTULO IV La potestad sancionadora. CAPÍTULO III. Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias.

³⁰FERNANDEZ BERMEJO, Daniel en: *“Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal. Especial referencia a la puesta en escena y la fase de consumación delictiva”*. Pág. 263

³¹ CONCEPTO DE FACTURA. Real Academia Española (acepción primera).

los datos que debe contener una factura para que sea válida son la numeración, la fecha de emisión de factura, los datos fiscales del emisor, los datos fiscales del cliente, el concepto, el tipo impositivo y la información del Registro Mercantil (esta última exigible únicamente para las empresas).

Cabe mencionar que, de todos los datos de facturación mencionados anteriormente, la numeración es el elemento más importante, pues toda factura debe estar numerada y, es más, debe seguirse una numeración correlativa (muy importante este extremo para mantener una contabilidad ordenada y también a efectos de posibles requerimientos de documentos por parte de la HP). También resulta obligatorio que la factura contenga la fecha de emisión y potestativamente la fecha de vencimiento (esto es, la fecha máxima en la que el cliente puede efectuar el pago). En cuanto a los datos fiscales, la factura debe introducir la información fiscal tanto del emisor como del receptor de la misma y en lo que se refiere al concepto también se debe especificar todos aquellos servicios o productos por los que se está generando la factura en cuestión. Por su parte, el tipo impositivo se refiere a los impuestos que se aplican por cada uno de los conceptos contenidos en la factura, por cada uno de estos conceptos se ha de especificar el tipo de IVA que resulta de aplicación, así como la retención de IRPF en caso de que corresponda. Y, por último, como ya he mencionado anteriormente, la información del RM únicamente es exigible para las empresas.

1 Tus datos de facturación:

2 Los datos de tu cliente:

3 Factura N° 2021F 0024

4 Fecha de facturación 02/07/2021 Fecha de vencimiento 02/07/2021

Concepto	Cantidad	Precio	Total
Consultoría SEO y Seguimiento de las Estrategias Digitales	195	25	4875

5 Es el coste por hora que dedicamos a los proyectos SEO en los que estamos integrados de forma total con el equipo

6

Base imponible	4875,00 €
Impuestos IVA 21%	1023,75 €
IRPF 7%	-341,25 €
Total	5557,50 €

7 Métodos de pago aceptados: Transferencia bancaria, Efectivo, PayPal - paypal.me/

IMAGEN 1. Elementos que debe contener una factura.

2.2. LAS FACTURAS FALSAS.

Pese a lo expuesto anteriormente, en España no todas las facturas que se emiten son válidas, y con ello no me refiero únicamente a que no se cumpla alguno de los requisitos establecidos para su validez, sino también a que muchas de las facturas que se emiten son falsas, es decir que constituyen una alteración de la realidad no correspondiéndose con operaciones efectivamente realizadas, sino que se emiten para aparentar que se han llevado a cabo operaciones varias que en realidad son ficticias, y esto con muy distintos fines.

Entendemos por facturas falsas todas aquellas emitidas por operaciones que no se han realizado y las emitidas por quien no ejerce una actividad económica, es decir, todas aquellas que contengan información deliberadamente errónea. Así, falsear facturas, como

documentos mercantiles que son, constituye una conducta tipificada y castigada por nuestro ordenamiento jurídico vigente.

El Código Penal introduce este delito hablando, en primer lugar, de las autoridades o funcionarios públicos que en el ejercicio de sus funciones cometan falsedad y concretando la misma en una serie de conductas como son: la alteración de documentos en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial; la simulación de un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad; suponer en un acto la intervención de personas que no la han tenido o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieren hecho y, por último, faltar a la verdad en la narración de los hechos (este delito se castiga con las penas de prisión de tres a seis años, multa de seis a veinticuatro meses e inhabilitación especial por tiempo de dos a seis años)³²

Lo expuesto anteriormente, al establecer las conductas que dan lugar a la falsedad documental, nos sirve de base para referirnos al ámbito que nos ocupa, es decir, al ámbito de los particulares, para lo cual debemos centrarnos en el artículo 392 del CP. En este caso, los particulares que cometieran alguna de las tres primeras falsedades descritas serán castigados con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses.³³

Siguiendo esta línea de estudio, el delito descrito puede considerarse como acto o delito preparatorio del fraude fiscal, utilizándose las falsedades documentales con carácter instrumental para la comisión del delito del fraude fiscal, pero ello no supone un obstáculo para que ambas conductas sean juzgadas de manera independiente porque como hemos visto anteriormente existe un delito específico de falsedad documental.

En muchas ocasiones la falsificación de facturas lleva aparejadas otro tipo de falsificaciones, como, por ejemplo, en el caso de las empresas el hecho de falsear la

³² Artículo 390 Código Penal. CAPÍTULO II (De las falsedades documentales). Sección 1.ª De la falsificación de documentos públicos, oficiales y mercantiles y de los despachos transmitidos por servicios de telecomunicación.

³³ Artículo 392 Código Penal. CAPÍTULO II (De las falsedades documentales). Sección 1.ª De la falsificación de documentos públicos, oficiales y mercantiles y de los despachos transmitidos por servicios de telecomunicación.

situación económica de la entidad en cuestión, lo cual se consigue modificando la contabilidad, libros y/o registros fiscales.

“Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que, estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

- a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.*
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.*
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.*
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.*

*La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico”.*³⁴

2.2.1.1. Infracciones por incumplimiento de las obligaciones de facturación.

La regulación sobre el incumplimiento de las obligaciones de facturación las encontramos en el artículo 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual; *“1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos*

(...)

*3. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutos **con datos***

³⁴ Artículo 310 del Código Penal, TÍTULO XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

*falsos o falseados. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción”.*³⁵

El incumplimiento de las obligaciones de facturación a las que se refiere este artículo incluye la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos, es decir, en este precepto la Ley General Tributaria hace alusión a la obligación que tiene todo empresario o profesional de expedir y entregar factura en relación con las operaciones realizadas en el desarrollo de su actividad, así como de conservar dichos documentos o copia de los mismos.

Sin embargo, también cabe destacar que existe una graduación en cuanto a la gravedad de las infracciones en cuestión, concretamente nos interesa la infracción muy grave, esto ocurre cuando el incumplimiento de la obligación de facturación consiste en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, siendo en este caso la sanción del 75% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Frente a esta infracción, considerada por el legislador como muy grave, encontramos otro tipo de infracciones catalogadas como graves, por ejemplo, la mera falta de expedición o conservación de facturas, en cuyo caso la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción [artículo 201.2.b)].

En conclusión, existen varios supuestos o conductas que constituyen una infracción de las obligaciones de facturación, pero de entre todos ellos el legislador tiende a considerar la emisión de facturas falsas o falseadas como el supuesto más grave de infracción, y esto, además de quedar reflejado literalmente en la redacción del artículo, también puede observarse comparando las sanciones impuestas para cada tipo de infracción.

El precepto anterior introduce los conceptos de factura falsa y factura falseada, los cuales serán objeto de estudio en el apartado siguiente.

³⁵ Artículo 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. TÍTULO IV La potestad sancionadora. CAPÍTULO III. Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias.

2.3. DIFERENCIA ENTRE FACTURA FALSA Y FALSEADA.

Para abordar esta diferenciación conceptual he decidido partir de la doctrina y jurisprudencia consolidada de los diferentes tribunales, ya que he considerado que en la misma queda claramente plasmada la diferencia entre ambos fenómenos.

Si analizamos el contenido que aparece en una factura se hace posible diferenciar entre facturas puramente falsas y facturas que contienen datos falseados, en este sentido *“las facturas falsas documentan una operación totalmente inexistente, mientras que las facturas con datos falseados serían las que recogen una operación real, pero con datos distintos a los reales (destinatarios, importes, operaciones, fechas, etc.)”*³⁶

*“La doctrina tributarista distingue entre «factura falsa» y «factura falseada», considerándose factura falsa a aquella consistente en un documento inveraz que refleja hechos que no han ocurrido, operaciones inexistentes, y aclarando que la factura falseada se corresponde con aquella en la que la inexactitud se ciñe a alguno de los aspectos reflejados en la factura, como puede ser la fecha o la cuantía, pero pudiéndose considerar que la operación reflejada no es inexistente.”*³⁷

En las citas anteriores podemos apreciar claramente la diferencia entre factura falsa y factura falseada, así una factura falsa es un documento que, pese a contener todos los datos que se exigen para la validez de una factura, se refiere a una operación ficticia, es decir, a una operación que nunca se ha llevado a cabo, un claro ejemplo sería el supuesto en que se generan facturas falsas para simular gastos con el fin de reducir la cuota de IVA a pagar o conseguir devoluciones (se emite una factura por la compra de productos o por la contratación de servicios varios que nunca se han llevado a cabo y estos figuran como IVA soportado, y, por tanto, deducible en la liquidación del IVA minorando la cuota a ingresar). El otro extremo, es decir, las facturas falseadas son documentos que se corresponden con una operación real y efectiva, esto es, una operación que realmente se ha llevado a cabo, pero cuyos datos no se corresponden con la realidad.

³⁶ RESOLUCIÓN del Tribunal Económico-Administrativo Central, SALA SEGUNDA. 17 de septiembre de 2020. RECURSO: 00-05677-2017.

³⁷ JURISPRUDENCIA. Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de La Rioja en sentencias nº 354/2011 de 5 de octubre de 2011 (recurso 161/2011) y 255/2011 de 16 de junio de 2011 (recurso. 360/2010)

3. CONEXIÓN DE LA FACTURACIÓN IRREGULAR CON EL CRIMEN ORGANIZADO Y DEMÁS ACTIVIDADES ILÍCITAS.

El fraude fiscal, en general, es un fenómeno que favorece la proliferación de numerosas conductas de carácter ilícito como la corrupción, el desarrollo de conductas asociadas a la trata de seres humanos para la explotación laboral y la denigración de los derechos de los trabajadores entre otras, pero concretamente la facturación irregular facilita enormemente la competencia desleal a través de la economía sumergida (tema que abordaré más adelante), así como el blanqueo de capitales y la financiación de actividades relacionadas con el crimen organizado (narcotráfico, terrorismo...).

“El fraude del IVA es uno de los mayores problemas que afronta la Unión Europea porque supone un problema duplicado: que los fondos públicos dejan de percibir ese impuesto y que el dinero termina en manos de grupos del crimen organizado. En 2016, en IVA habíamos perdido 160.000 millones de euros”³⁸ señala el jefe de la Unidad de Delitos Económicos y de Propiedad de la Europol.

En este sentido, como indica Pedro Felicio, el fraude en el IVA genera una doble problemática, por una parte, al utilizarse facturas falsas minorando de esta forma la cuota a ingresar por el impuesto en cuestión, la Hacienda Pública disminuye enormemente la recaudación que por este impuesto debería percibir, pero el segundo problema y en el que centraré la atención en el presente epígrafe es que gran parte de ese dinero que se percibe y no se declara acaba destinándose a la financiación de actividades ilícitas de muy diversa índole.

Como anticipaba anteriormente, las modalidades de fraude fiscal más arraigadas en España se caracterizan por estar íntimamente relacionadas con otras actividades delictivas (particularmente con el blanqueo de capitales), que a su vez se articulan mediante estructuras organizadas, entramados creados específicamente para el fraude.

Estas modalidades de fraude basadas en el carácter organizado suponen el ataque más perjudicial para el correcto funcionamiento del sistema tributario de nuestro país debido a que el fraude organizado exige instrumentos persistentes y ordenados para combatirlo, con la dificultad adicional de exigir una actuación coordinada de diferentes órganos y poderes del Estado, que en ocasiones desemboca en actuaciones conjuntas entre la

³⁸ FELICIO, Pedro (Jefe de la Unidad de Delitos Económicos y de Propiedad de la Europol) en: VALENCIAPLAZA *“Desmantelada una organización criminal que ha defraudado casi 60 millones por impago de IVA”*.

Agencia Tributaria y las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado. Es decir, este tipo de fraude supone el empleo de una gran cantidad de recursos para combatirlo debido a su complejidad.

La primera conexión que podemos destacar entre el crimen organizado y el fraude fiscal reside en que ambos generan rentas necesitadas de un proceso de lavado para reinvertirlas en la economía legal (las técnicas o procesos coinciden tanto en los delitos de tráfico de drogas y otras formas de criminalidad organizada como en el fraude fiscal). El lavado de capitales básicamente consiste en reconducir ese capital (obtenido como consecuencia del desarrollo de actividades ilícitas, incluyendo como tales las ocultaciones a la Hacienda Pública) al sistema económico financiero oficial, de tal modo que pueda ser incorporado cualquier tipo de negocio como si fuera obtenido de forma lícita y tributariamente correcta.

Actualmente, todo tipo de delincuentes organizados (ya sean traficantes de drogas, estafadores bursátiles, contrabandistas o defraudadores fiscales) se ven obligados a blanquear el producto de su delito, por dos razones; en primer lugar, el dinero “negro” deja una pista que puede convertirse en indicio delatador del delito y, en segundo lugar, el propio dinero “negro” puede ser objeto de investigación e incautación. Así nos encontramos ante el persistente problema que supone el blanqueo o lavado de capitales.

3.1. EL BLANQUEO DE CAPITALS.

Ambos términos, “blanqueo” y “lavado”, que son los usuales para denominar la actividad delictiva que nos ocupa, tienen un componente metafórico. Se trata de hacer aparecer como blanco o limpio lo que en realidad es negro o está sucio, porque lo que se quiere es ocultar esa realidad. Ese “lo” se refiere normalmente a dinero y la negrura o suciedad califica su origen de un delito previo³⁹.

A pesar de encontrarnos ante un proceso dinámico en constante cambio (a medida que avanzan las tecnologías así como las medidas de prevención contra el delito) los principios operacionales son los mismos: en primer lugar, se alejan los fondos de toda asociación directa con el delito; en segundo lugar, se borra cualquier relación con su verdadero origen; y en tercer lugar, se pone de nuevo el dinero a disposición del

³⁹ Norberto J. de la Mata Barranco en: “Derecho penal económico y de la empresa”. EDITORIAL DYKINSON. Pág. 496, párrafo primero.

delincuente o defraudador una vez ocultado su origen geográfico y la actividad que los ha generado.

De esta forma, podemos afirmar que el blanqueo de capitales constituye una herramienta para trasladar los beneficios procedentes del narcotráfico y demás actividades ilícitas al circuito económico legal. Las actividades de blanqueo a las que hago alusión se producen sobre todo en el mercado inmobiliario, así como en la compra de joyas y coches de alta gama. El blanqueo de capitales, asociado con determinados delitos, constituye el instrumento fundamental que utilizan las organizaciones⁴⁰ y grupos criminales⁴¹ para ocultar, recolocar y disponer de los beneficios ilícitos que genera su actividad delictiva, es decir, estos grupos obtienen beneficios procedentes de determinadas actividades ilícitas y mediante procesos de blanqueo los introducen en la economía legal utilizándolos posteriormente para seguir financiando sus operaciones de carácter ilícito.

Para hacer posible todo este entramado, los grupos criminales utilizan sofisticados mecanismos (empresas pantalla, paraísos fiscales, las sociedades interpuestas, entre otros) que suelen ser realizados por profesionales (abogados, asesores y gestores, así como notarios, entre otros expertos).

También se pueden llevar a cabo las actividades de blanqueo de forma más sencilla, fundamentalmente a través de la adquisición de bienes, ya sean muebles (coches de alta gama, joyas como comentaba anteriormente) o inmuebles, pero también a través de negocios, predominando en este ámbito los comercios, bares, restaurantes y locales de ocio. En estos casos suele mediar la participación de personas o empresas que, aun conocedoras del origen ilícito del dinero, colaboran en el blanqueo a través de facturas falsas o cobro en dinero negro.

En cuanto a la regulación legal del presente delito, la encontramos en el artículo 301 CP, según el cual; *“1. El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera*

⁴⁰ ORGANIZACIÓN CRIMINAL: A los efectos del CP se entiende por organización criminal la agrupación formada por más de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se repartan diversas tareas o funciones con el fin de cometer delitos.

⁴¹ GRUPO CRIMINAL: Es la unión de dos o más personas con una estructura más elemental que tiene el objetivo de delinquir. El grupo criminal no posee las características distintivas de la organización, pero revisten una peligrosidad para el orden jurídico.

tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años.

La pena se impondrá en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos relacionados con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas descritos en los artículos 368 a 372 de este Código. En estos supuestos se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 374 de este Código.

También se impondrá la pena en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos comprendidos en el título VII bis, el capítulo V del título VIII, la sección 4.ª del capítulo XI del título XIII, el título XV bis, el capítulo I del título XVI o los capítulos V, VI, VII, VIII, IX y X del título XIX.

2. Con las mismas penas se sancionará, según los casos, la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos.

(...)»⁴².

De la redacción del presente artículo podemos extraer una serie de conclusiones, como, por ejemplo, que el delito en cuestión se caracteriza por la pluralidad de mecanismos que pueden ser utilizados para su comisión y también que el proceso tiene una finalidad determinada: ocultar las ganancias procedentes del delito e introducirlas en la economía legal.

Una vez expuesto el concepto que el CP nos ofrece de este delito, cabe destacar que la noción del delito de blanqueo de capitales que se adopte a efectos penales no tiene por qué coincidir necesariamente en el ámbito tributario, y esto se debe a que el Derecho

⁴² Artículo 301 CP. CAPÍTULO XIV. De la receptación y el blanqueo de capitales.

Penal centra su atención únicamente en el blanqueo de los bienes de ilícita procedencia mientras que el Derecho Tributario se centra en combatir la existencia de fondos que escapen al control social aun cuando sean obtenidos de forma lícita, por ello es lógico que el concepto pueda variar en el ámbito tributario.⁴³

Llegados a este punto podemos destacar dos tipos de operaciones empleadas frecuentemente en el blanqueo de capitales: las operaciones financieras y las operaciones comerciales. Ambas constituyen delitos económicos que, por su complejidad, dificultan enormemente la labor de los órganos encargados de detectarlas. En relación con las operaciones financieras cabe mencionar;

- **La creación de sociedades ficticias o interposición de testaferros⁴⁴**. Predomina como medio para ocultar la titularidad real y el origen de los capitales en uso. Se caracteriza por la utilización de distintos tipos de sociedades cuyo único objeto es la gestión de fondos terceros opacos fiscalmente. Destaca en este ámbito la figura de las comunidades de bienes, ya que estas no están sometidas ni al IS ni al IRPF, debiendo ser cada comunero quien tribute por su parte de beneficios.⁴⁵
- **Inversiones en el Sector Inmobiliario**. Consiste básicamente en adquirir un bien inmueble cuyo precio se estipula en un documento público, inferior al realmente acordado, lo que supone que el abono de la diferencia de precio se efectúe con dinero no controlado, beneficiándose el blanqueador por el sistema denominado de “precios diferenciales”. Actualmente, el fraude en este sector aparece regulado en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1 de 1993, por el cual se aprueba el texto de la Ley ya citada).⁴⁶
- **Inversiones en Activos Financieros Opacos**. Consiste en crear sociedades cuyos socios son personas interpuestas y que tienen como administrador a un colaborador de la organización criminal. El objeto de esas empresas es gestionar la compra y negociación de activos financieros opacos⁴⁷.

⁴³ CESAR MARTÍNEZ, Julio en: “El delito de blanqueo de capitales” (Tesis doctoral). Pág. 27, párrafo 2.

⁴⁴ RAE DEFINICIÓN TESTAFERRO: “Persona que presta su nombre en un contrato, pretensión o negocio que en realidad es de otra persona”.

⁴⁵ ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, Carlos. 2000. Pág. 48

⁴⁷ CESAR MARTÍNEZ, Julio en: “El delito de blanqueo de capitales” Pág. 121, párrafo 3.

- **Sociedades de inversión filatélica.** Este supuesto versa sobre la constitución de sociedades filatélicas, las cuales ofrecen la venta de valores filatélicos y el pago de estos a cuotas (mensuales, trimestrales y semestrales) dando derecho a recuperar la inversión y los beneficios que produzcan. Posteriormente, son seleccionados inversores que poseen dinero de origen ilícito y se procede a la simulación de un contrato ficticio de compraventa de sellos en el que el vendedor es el cliente que blanquea el dinero y el comprador la sociedad de inversión filatélica. Los contratos normalmente tienen una antigüedad superior a los cinco años, de forma que haya prescrito la posible infracción tributaria y en consecuencia se dificulta que puedan ser controlados por la Hacienda⁴⁸.

Por su parte, en cuanto a las operaciones comerciales, es decir, las operaciones de intercambio de bienes y servicios destacan las siguientes;

- **Declaración de beneficios de negocios superiores a los reales.** Nos encontramos ante el frecuente supuesto de negocios que generan una gran cantidad de ingresos en efectivo y en los que no se emiten facturas que justifiquen las operaciones comerciales realizadas, sino notas de entrega o tickets (un claro ejemplo de esto son los bares, discotecas, lavanderías, etc.)
- **La manipulación de las facturas del IVA.** Las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado desmantelan con frecuencia organizaciones cuyo único objeto consiste en la emisión de facturas falsas que posteriormente son utilizadas por empresas como justificantes en las declaraciones del IVA. Tradicionalmente, estas conductas han estado encaminadas únicamente a defraudar a la Hacienda Pública, pero también pueden ser empleadas por los blanqueadores de capitales, claro ejemplo, a través de la facturación de prestación de servicios inexistentes.

Para dar por finalizado este epígrafe me parece interesante introducir la siguiente cita del Informe Anual de Seguridad Nacional 2021: *“En términos generales, entre las actividades delictivas más relevantes que inciden de manera negativa en el tejido económico, destacan el blanqueo de capitales (que infiltra en la 163 economía legal flujos de divisas procedentes de actividades ilícitas), el fraude a la seguridad social y la hacienda pública nacional o comunitaria, el contrabando, el comercio de productos*

⁴⁸ REVERT PLAZA, Sergio en: “Conceptualización del blanqueo de capitales” Pág. 31, párrafo 2.

falsificados, la evasión de divisas, las estafas a diversos sectores de la economía nacional (como el fraude al seguro, a las entidades bancarias, a las empresas con potencial exportador o a la pequeña y mediana empresa) y al ciudadano, la corrupción pública y privada o el fraude en las apuestas vinculado con la corrupción en el deporte”⁴⁹

4. FACTURACIÓN IRREGULAR EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA.

El objeto de estudio del presente epígrafe serán los principales impuestos de carácter indirecto, así como el fraude fiscal que se comete en los mismos, haciendo especial hincapié en fraude cometido mediante la emisión y/o utilización de facturas falsas.

4.1. IRPF.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas viene regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto (RIRPF).

Nos encontramos ante un tributo **directo** y de naturaleza **personal**, ya que grava todas las rentas obtenidas por el contribuyente en cualquier parte del mundo, es decir, se grava la renta mundial de la persona física residente en España, teniendo en cuenta las capacidades personales y familiares de los contribuyentes. También viene configurado como un impuesto **periódico** en la medida en que, con carácter general, se devenga el 31 de diciembre de cada año, y **progresivo** puesto que los tipos de gravamen aumentan en la medida en que la renta es más elevada⁵⁰.

En cuanto al hecho imponible del presente tributo, como ya he mencionado anteriormente, viene constituido por la obtención de renta por parte del contribuyente. El legislador identifica los diferentes componentes de la renta en el artículo 6.2 LIRPF, siendo estos: los rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta que

⁴⁹ Informe Anual de Seguridad Nacional 2021, pág. 162, párrafo 6.

⁵⁰ ALIAGA AGULLÓ, Eva: Ordenamiento tributario español: los impuestos. 5ª edición. Editorial Tirant lo Blanch. Pág. 25, párrafos primero y segundo.

se establezcan por ley⁵¹. Estas rentas se van a clasificar como renta general o renta del ahorro.

En relación con los contribuyentes de este impuesto cabe mencionar el artículo 8 LIRPF, el cual establece que serán todas las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español y llegados a este punto, resulta necesario mencionar también los criterios que atribuyen a una determinada persona la residencia habitual en territorio español, estos criterios vienen contenidos en el artículo 9.1 de esta misma ley y son los siguientes:

- Cuando en el transcurso de un año natural, permanezca más de 183 días en territorio español, computándose a todos los efectos las ausencias temporales.
- Cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
- Cuando resida habitualmente en España, el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de el/ ella. Este último criterio constituye una presunción que admite prueba en contrario⁵².

Una vez expuesta, en rasgos generales, la configuración del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas resulta importante destacar que el presente impuesto permite tributar de tres formas distintas; a través de la estimación directa, a través de la estimación indirecta o a través de la estimación objetiva (también conocida como tributación por módulos). En función de la actividad profesional y dentro de unos límites, es posible optar por la aplicación de una u otra. Procedo a exponer brevemente en que consiste cada régimen de tributación;

- **Método de estimación directa:** Este método permite fijar el importe real y efectivo de los ingresos y gastos de la actividad y adecuar plenamente el gravamen proyectado por el impuesto a la capacidad económica del contribuyente⁵³. En este sentido, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por

⁵¹ Artículo 6.2 LIRPF. TÍTULO I. Sujeción al Impuesto: aspectos materiales, personales y temporales. CAPÍTULO I. Hecho imponible y rentas exentas.

⁵² Artículos 8 y 9.1 LIRPF. TÍTULO I. Sujeción al Impuesto: aspectos materiales, personales y temporales. CAPÍTULO II. Contribuyentes.

⁵³ ALIAGA AGULLÓ, Eva: Ordenamiento tributario español: los impuestos. 5ª edición. Editorial Tirant lo Blanch. Pág. 70, párrafo primero.

el contribuyente. No hay duda de que el régimen de estimación directa de la base imponible es el más exacto de todos los que se disponen en la normativa tributaria, ya que permite estimarla sobre la base de datos que constan con exactitud en los registros de la administración tributaria y, por tanto, esta puede proceder a una revisión de los registros en caso de indicios de que no se haya estimado debidamente la base imponible por parte del obligado al pago.

- **Método de estimación indirecta:** El presente método resulta de aplicación en aquellos casos en que la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de la concurrencia de determinadas circunstancias. Su aplicación supondrá que la Administración podrá estimar de forma indirecta los rendimientos o la base imponible, debiendo aproximarse dicha estimación, lo máximo posible al rendimiento neto que se habría fijado en caso de recurrir a alguno de los otros regímenes de determinación de las rentas.

Una vez citados los métodos de estimación directa e indirecta, en el siguiente subapartado centraré la atención en el método de estimación objetiva, ya que es el que más relevancia reviste a nivel de fraude fiscal, concretamente en cuanto a la emisión y/o utilización de facturas falsas.

4.1.1.1. Método de estimación objetiva.

Como ya he mencionado anteriormente, el método de estimación objetiva (sistema de módulos), es uno de los tres métodos para concretar la base imponible del IRPF según el artículo 50 de la Ley General Tributaria.⁵⁴

Para el cálculo de la base imponible en la estimación objetiva no se tienen en cuenta los beneficios obtenidos según el rendimiento real (a diferencia de lo que ocurre en la estimación directa), sino que se conoce el beneficio a través de una serie de indicadores o módulos, tendiendo en cuenta de forma general, cada actividad económica y de forma específica, el número de empleados, los metros cuadrados o el consumo eléctrico. Por

⁵⁴ Artículo 50 LGT (Base imponible: concepto y métodos de determinación). TÍTULO II. Los tributos CAPÍTULO III. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta.

consiguiente, siempre se paga una cuota fija, con independencia de los ingresos y beneficios que genere el negocio.

“el método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos⁵⁵ o datos previstos en la normativa propia de cada tributo”⁵⁶

Otra característica relevante es la referente a las obligaciones formales respecto a la contabilidad del contribuyente. Al tributar según el sistema de módulos, el empresario no deberá llevar los libros de ingresos y gastos de manera obligatoria, aunque sí que tendrá la obligación de conservar las facturas emitidas y recibidas, cuando su destinatario sea un empresario o profesional⁵⁷.

En definitiva, la estimación objetiva es un régimen de determinación de la renta neta en el IRPF donde es el propio sujeto pasivo quien efectúa el cálculo basándose en la aplicación de los índices y módulos correspondientes a la actividad según los datos resultantes de la Orden Ministerial⁵⁸ correspondiente. También podemos afirmar que se caracteriza por prescindir de la realidad económica individual, considerar exentas las ganancias patrimoniales⁵⁹, ser un régimen de aplicación opcional o voluntaria y prescindir de determinadas obligaciones formales.

⁵⁵ Los signos, índices y módulos son unidades físicas -materiales y personales- que integran las actividades económicas a las que se asocia un concreto rendimiento.

⁵⁶ Artículo 52 LGT (Método de estimación objetiva). TÍTULO II. Los tributos. CAPÍTULO III. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta.

⁵⁷ SANTACANA RIBA, Èlia en: *“La estimación objetiva del IRPF y el fraude fiscal”* Trabajo final de Máster. Pág. 8, párrafo 5.

⁵⁸ Las Órdenes Ministeriales son disposiciones de carácter general dictadas por los titulares de los departamentos ministeriales en materias propias de su competencia. (https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAABAAEAMtMSbF1jTAAAUNjE1MztlUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQOGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAtWdqBzUAAAA=WKE).

⁵⁹ Las ganancias y pérdidas patrimoniales no se integran en la Base Imponible del IRPF (siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos para cada una de ellas) - Sede electrónica de la Agencia Tributaria (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2020/capitulo-11-ganancias-perdidas-patrimoniales/ganancias-perdidas-patrimoniales/ganancias-patrimoniales-exentas.html>).

4.1.1.2. El fraude fiscal en el IRPF.

Miguel Ángel Sánchez Huete destaca que, por una parte, el método de estimación objetiva ha originado una importante bolsa de fraude tributario consistente en comprar y vender facturas falsas. El contribuyente sometido a este régimen calcula su renta de forma independiente al volumen de su facturación, con lo que emite distintas facturas que no ha de declarar, mientras que, por otra parte, quien recibe dichas facturas (estando sometido a estimación directa) puede beneficiarse de la práctica de deducciones a los gastos originados.⁶⁰

El mecanismo que describe Miguel Ángel es muy sencillo (y puede darse de manera similar tanto en el IRPF como en el IVA), por una parte, encontramos un empresario que por el desempeño de su actividad y el cumplimiento de determinados requisitos se encuentra facultado para elegir tributar por el sistema de estimación objetiva y en el otro extremo, encontramos otro empresario que tributa mediante el régimen de estimación directa. El primer empresario, sometido al sistema de módulos, no debe tributar por la totalidad de los beneficios o rendimientos realmente obtenidos con el desarrollo de su actividad, sino que como ya he mencionado calcula su impuesto con la aplicación de módulos/ índices, es precisamente por ello, por lo que no le resulta gravoso emitir facturas falsas que tengan por objeto la prestación de determinados servicios a otros empresarios, ya que, aunque aumenten sus ingresos o renta no deberá tributar de más. Es en este punto donde aparece nuestro segundo empresario, el cual tributa por el régimen de estimación directa, este sujeto recibirá las facturas falsas (que para él supondrán el consumo de determinados servicios o adquisición de bienes y que han sido previamente emitidas por el primer empresario). Estas facturas (que no se corresponden con operaciones realmente acaecidas, o que aun correspondiéndose con operaciones que realmente han tenido lugar, suponen una distorsión de los datos reales) permiten al segundo empresario que aparente un aumento en sus gastos o disminución de su renta y que, por tanto, pueda beneficiarse de determinadas deducciones.

En definitiva, el empresario que tributa por el sistema de estimación objetiva, puede emitir facturas falsas o falseadas sin que esto suponga para el mismo un aumento en su tributación por el IRPF, estas facturas a su vez serán vendidas a otro empresario, que al tributar por el método de estimación directa (según el cual se fija el importe real y efectivo

⁶⁰ SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel en: “Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo”. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2012. Pág. 2, párrafo 4.

de los ingresos y gastos de la actividad) podrá practicar determinadas deducciones, que en atención a los datos reales no le corresponderían.

Por otro lado, la tributación mediante el sistema de módulos también puede constituirse como un mecanismo que favorezca determinados comportamientos delictivos de blanqueo de capitales. De esta forma, pueden tener lugar diversas conductas que, bajo la apariencia de una actividad económica real, oculten el origen ilícito de los fondos. Es decir, en este supuesto nos encontraríamos ante una simulación de rentas y/o actividades, que realmente nunca han tenido lugar, pero se simulan con el objeto de integrar los bienes o activos procedentes de actividades ilícitas en el tráfico económico legal.

Como he mencionado en apartados anteriores, el blanqueo de capitales consiste en el proceso que se lleva a cabo para legitimar determinadas ganancias procedentes de un hecho delictivo, y aunque la tributación no legitima los fondos ilícitos, las normas fiscales pueden favorecer delitos como el blanqueo de capitales cuando son utilizadas por los sujetos infractores con el fin de enmascarar su realidad. En este sentido, para dar apariencia de licitud a un bien o renta determinados, en primer lugar, se requiere de la utilización de un título jurídico de cobertura simulado y que, lógicamente, los bienes objeto de blanqueo hayan sido obtenidos de forma previa e ilícita⁶¹.

El negocio que se aparenta no genera renta de ningún tipo, siendo su única utilidad la de legitimar los bienes ilícitos, es decir, se realiza una actividad económica por cuenta propia de carácter ficticio (puede simularse la existencia de una actividad o simplemente simular mayor actividad de la que existe realmente). Posteriormente, procede una imputación de los bienes ilícitos poseídos previamente a los resultados de la actividad económica. Esta es la forma en la que se justifica el origen de los bienes, y concretamente en la estimación objetiva resulta más fácil debido a las siguientes razones:

- Los signos, índices y módulos aplicados al blanqueo, pueden beneficiar dichas prácticas ilícitas, pues él no tributar por los mayores ingresos reales, facilita que se lleven a cabo estas conductas consistentes en aflorar rentas ocultas o de procedencia ilícita. Es similar al mecanismo de fraude que mencionaba anteriormente, al igual que la emisión de facturas falsas o falseadas no implica mayor tributación por el sistema de módulos, tampoco lo hace la incorporación de

⁶¹ SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel en: “Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo”. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2012. Pág. 15, párrafo 3.

mayor volumen de negocio, ya que, cumpliéndose los requisitos establecidos, se aplicará una cuota fija.

- El régimen atenuado de las obligaciones formales.

“El régimen de estimación objetiva ha sido utilizado por algunos sujetos pasivos con fines espurios muy alejados de aquellos para los que fue concebido, convirtiéndolo en un instrumento para el fraude fiscal y el blanqueo de capitales”⁶².

4.1.1.3. Mecanismos de prevención del fraude.

Según GESTHA, una de las fuentes recaudatorias más afectadas por el fraude fiscal es el IRPF, más concretamente el sistema de estimación objetiva, es precisamente por ello, por lo que el Gobierno ha ido endureciendo este régimen, con la finalidad de intentar reducir las conductas fraudulentas que tienen lugar a través de este sistema.

Visto el riesgo que supone para nuestra economía y para nuestros fondos públicos, las diversas utilidades fraudulentas del método de estimación objetiva, el legislador expone determinadas medidas de prevención.

En primer lugar, encontramos los requisitos que permiten la aplicación del régimen de estimación objetiva, de esta forma, este método se aplicará a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Economía y Hacienda, salvo que los contribuyentes renuncien a él o estén excluidos de su aplicación con arreglo a las normas contenidas en el artículo 31 LIRPF y 32 RIRPF.⁶³

En segundo lugar, el legislador introduce una serie de normas específicas en las obligaciones de información y en la colaboración de terceros que tengan relación con los sujetos pasivos sometidos al referido régimen para prevenir el fraude. En cuanto al ámbito de aplicación del régimen, las medidas adoptadas se centran sobre todo en la incompatibilidad entre regímenes y en los límites cuantitativos, es decir, existe una prohibición de realizar diversas actividades económicas sujetas a otros regímenes diferente al de estimación objetiva y la estimación directa por un mismo contribuyente

⁶² MARTOS GARCÍA, Juan Jesús en: un artículo publicado por 'Crónica Tributaria', (revista editada por el Ministerio de Hacienda).

⁶³ IBERLEY: “Método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” 03/12/2021. <https://www.iberley.es/temas/metodo-estimacion-objetiva-irpf-25911>

con varias actividades económicas. Esta norma intrínseca fue establecida por el legislador con el fin de evitar que un mismo sujeto pudiera encubrir las rentas procedentes del régimen de estimación directa en la exención establecida en el régimen de estimación objetiva respecto de las ganancias.

En relación con los límites cuantitativos, con el auge del fraude fiscal, la Administración advirtió que cuando algunos contribuyentes estaban a punto de rebasar los límites establecidos, dividían una actividad económica en diversas de menor volumen desempeñadas por otros contribuyentes vinculados con el empresario por relación de parentesco, evitando de este modo el quedar excluidos de la aplicación del régimen de estimación objetiva. Para prevenir este tipo de fraude, en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006⁶⁴ se estipuló que a la hora de efectuar los cálculos cuantitativos no solo se tendrían en cuenta las operaciones realizadas por el contribuyente, sino también las desarrolladas por los cónyuges, descendientes y ascendientes así como las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de ellos siempre y cuando se trate de actividades idénticas o similares y se compartan medios personales y materiales para el desarrollo de las actividades. Como podemos observar, nos encontramos ante una presunción iuris et de iure⁶⁵, es decir, que no admite prueba en contrario, que se establece con la finalidad de evitar la fragmentación de actividades con contribuyentes unidos por vínculo familiar.

En cuanto a las obligaciones de información, se establecen una serie de normas preventivas para aquellos sujetos que actúen de forma fraudulenta con la compraventa de facturas falsas (comportamiento al que me refería en apartados anteriores).

“Adicionalmente a los supuestos previstos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, estarán sujetos a un porcentaje de retención del 1 por 100 los rendimientos

⁶⁴ Disposición adicional segunda, apartado segundo. Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

⁶⁵ PRESUNCIÓN IURIS ET DE IURE: Se trata de una figura probatoria indirecta por la cual la Ley establece la certeza del hecho que se entiende derivado de lo probado, sin que pueda ser atacado ello por prueba en contrario. Wolters Kluwer guías jurídicas: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjM0sLtbLUouLM_DxbIwMDCwNzA7BAZlqIS35ySGVBqm1aYk5xKgBMwK1WNQAAAA==WKE

de actividades económicas que se determinen por el método de estimación objetiva, en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan”⁶⁶

Es decir, ante esta modalidad de fraude, el legislador estipuló en el artículo citado la obligación de retener el 1% cuando el contribuyente que emita la factura desarrolle ciertas actividades (específicamente las previstas en el artículo 95 RIRPF) y calcule sus rendimientos a través del régimen de estimación objetiva. A través de esta obligación de retener, la Administración puede analizar los volúmenes de facturación, los periodos en que se emiten y los sujetos pasivos que intervienen en la factura. Por tanto, como podemos observar la verdadera finalidad del legislador a la hora establecer esta retención no era recaudatoria, sino de control, de esta forma la Administración está facultada para vigilar a los sujetos obligados a retener y puede así evitar o controlar la emisión de facturas falsas.

Por otra parte, el Gobierno, con el fin de intentar poner solución a este tipo de fraude, prohibió el acceso a este sistema a aquellos empresarios que facturen más del 50% a otros empresarios o tengan un volumen de negocios superior a 50.000 euros anuales. Así quedaron excluidos del régimen colectivo como el de la carpintería, la industria del mueble, empresas de transporte y mudanzas, etc. los cuales han comenzado a pagar en función de sus beneficios reales.⁶⁷

En la tabla posterior podemos observar el número de liquidaciones efectuadas en 2019 por el presente impuesto y la variación existente en relación con el año anterior:

NÚMERO DE LIQUIDACIONES	534.112
% VARIACIÓN AÑO ANTERIOR	5,2
IMPORTE	523,6
% VARIACIÓN AÑO ANTERIOR	1,0

TABLA 1. Resultados en el IRPF (importe en millones de euros).

FUENTE: Elaboración propia a partir de la Sede electrónica de la AT (Memoria 2019)

⁶⁶ Disposición adicional segunda, apartado primero. Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

⁶⁷ MONTÉS ACEITUNO, JESÚS en: “*Estudio de la figura del trabajador autónomo*” (Trabajo fin de grado, Universidad de Jaén). Pág. 22, párrafo quinto.

4.2. IS.

El impuesto sobre Sociedades viene regulado en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 634/2015. En las mencionadas normas, se establece la regulación del régimen general del tributo y de la gran mayoría de los regímenes especiales. No obstante, algunos de los regímenes especiales del impuesto se encuentran recogidos fuera de dichas normas, como, por ejemplo, el régimen especial de cooperativas (Ley 20/1990), el régimen especial de las entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002 y Real Decreto 1270/2003), el régimen especial de los partidos políticos (Ley 8/2007) y el régimen especial de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (Ley 11/2009).⁶⁸

*“El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley”*⁶⁹

El IS también se configura como un tributo **periódico** (normalmente se devenga por períodos anuales) y **proporcional**, ya que la totalidad de la base imponible es gravada mediante un tipo de gravamen proporcional. En cuanto a los contribuyentes por este impuesto, son todas las personas jurídicas residentes en territorio español según el artículo 7 LIS, por tanto, para ser contribuyente del IS deben cumplirse dos requisitos; ser persona jurídica y ser residente en territorio en español⁷⁰.

4.2.1.1. Fraude en el IS.

*“La Agencia Tributaria ha desmantelado una trama de fraude fiscal con emisión de facturas falsas para defraudar en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, según ha informado hoy el director general de la Agencia Tributaria, Salvador Ruiz Gallud. Un total de 29 personas han sido detenidas en Sevilla y en las localidades de Dos Hermanas, Camas, Utrera y Olivares.”*⁷¹

⁶⁸ CENCERRADO MILLÁN, Emilio en: “Ordenamiento tributario español: los impuestos”. 5ª edición. Editorial Tirant lo Blanch. Pág. 157, párrafos primero y segundo.

⁶⁹ Artículo 1 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. TÍTULO I. Naturaleza y ámbito de aplicación del Impuesto.

⁷⁰ CENCERRADO MILLÁN, Emilio en: “Ordenamiento tributario español: los impuestos”. 5ª edición. Editorial Tirant lo Blanch. Pág. 158, párrafo cuarto.

⁷¹ Ministerio de Hacienda. Agencia Tributaria. “La Agencia Tributaria desmantela una trama de facturas falsas en una operación con 29 detenidos”. 07/10/2003.

“La Agencia Tributaria, en colaboración con los Mossos d'Esquadra, desmanteló la semana pasada una trama de falsificación de facturas y de fraude en el IVA y en el Impuesto de Sociedades constituida por más de 70 sociedades que emitieron y utilizaron facturas falsas por un importe superior a los 60 millones de euros, ocasionando un perjuicio a la Hacienda Pública de más de 25 millones”⁷²

Las tramas de facturas falsas que generan el fraude fiscal en el Impuesto de Sociedades (como las citadas al inicio del presente epígrafe) suelen contar con entramados de empresas interpuestas⁷³. A través de las facturas falsas, se incrementan los gastos a deducir por las empresas receptoras de las facturas (minorando falsamente el beneficio a declarar en el IS) y también se reducen de forma ficticia las cuotas a pagar por IVA (este tema lo abordaré en el apartado siguiente).

Normalmente, este tipo de fraude se estructura en varios niveles y de la siguiente forma; en un primer nivel encontramos un grupo de empresarios individuales sujetos al régimen de estimación objetiva (módulos) en el IRPF y al régimen simplificado en el IVA. Como he comentado en el apartado del IRPF, los empresarios en módulos no tributan por facturación, sino por elementos objetivos como la superficie del local, el consumo de electricidad o número de trabajadores y por ello emitir facturas falsas o falseadas que incrementen su volumen de facturación no les resulta gravoso de ningún modo a efectos de tributación.

En un segundo nivel, aparece un conjunto de sociedades de dudosa solvencia, administradas por personas interpuestas y cuya actividad es solo aparente. Estas empresas reciben las facturas anteriormente descritas, a la vez que emiten nuevas facturas, de manera que elaboran una cuenta de pérdidas y ganancias equilibrada que, en realidad, es una cuenta ficticia de una sociedad inactiva. La interposición de estas empresas en el

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2003/AEAT/07-10-03%20facturas%20falsas.pdf>

⁷² eIEconomista.es: “Desmantelada una trama de facturas falsas y fraude en IVA y Sociedades”. 23/12/2009.

<https://www.economista.es/economia/noticias/1792638/12/09/Desmantelada-una-trama-de-facturas-falsas-y-fraude-en-IVA-y-Sociedades.html>

⁷³ SOCIEDAD INTERPUESTA: Las sociedades interpuestas son sociedades para el desempeño de actividades que se llevan a cabo por personas físicas. Se han constituido exclusivamente por sus ventajas fiscales. Suelen ser sociedades que no tienen estructura y un solo administrador que es el que lleva a cabo la actividad.

mercado obedece al objetivo de diluir las verdaderas responsabilidades mientras ocultan el auténtico centro de decisión.

En el último escalón de la trama de facturas falsas están los destinatarios últimos de esta ‘segunda generación de facturas’. Estos empresarios, sí que cuentan con una actividad económica real, efectiva y comprobable, y se sirven de las facturas falsas para presentar unos beneficios inferiores a los reales y, por tanto, abonar menor cantidad por el IS. Además de reducir la cantidad que se debe pagar por el IS, la utilización de facturas falsas llega hasta tal punto, que muchas veces los sujetos que las utilizan obtienen devoluciones improcedentes. Como comentaba en apartados anteriores, con estas operaciones se genera un dinero que se deriva hacia el ‘circuito negro’, es decir, fuera del tráfico económico legal.

En definitiva, el eje central del entramado de fraude expuesto anteriormente es la compraventa de facturas falsas o falseadas, las cuales suelen ser adquiridas a un precio irrisorio por empresarios que en el desempeño de su actividad económica normal pretenden aparentar un beneficio inferior al que realmente perciben, con el fin de abonar una menor cantidad por el IS o incluso obtener devoluciones improcedentes. Por otra parte, quienes emiten las facturas falsas, ya sean directamente los coloquialmente denominados “moduleros” o las diversas empresas interpuestas (que, como he mencionado anteriormente, adquieren las primeras facturas falsas, generando posteriormente unas segundas facturas falsas con el fin de disminuir las posibilidades de ser descubiertos por la Hacienda Pública) adquieren su beneficio por la venta de las facturas en cuestión.

“La red empresarial constituida por más de 70 sociedades podía llegar a facturar anualmente hasta 277 millones de euros. Tenía una estructura piramidal que se sustentaba en un primer escalón de más de 30 empresas que eran las encargadas de realizar la facturación falsa”⁷⁴.

4.2.1.2. ¿Cómo se descubre este tipo de fraude?

Normalmente, este tipo de tramas son descubiertas por la Agencia Tributaria cuando esta aprecia que determinadas empresas declaran ventas sumamente elevadas a terceros sin disponer de la infraestructura material y humana necesaria para desplegar una facturación

⁷⁴ elEconomista.es: “Desmantelada una trama de facturas falsas y fraude en IVA y Sociedades”. 23/12/2009.

tan importante. Estas son las empresas o sociedades interpuestas que mencionaba anteriormente, es decir, sociedades que carecen de estructura, que no disponen de medios suficientes y adecuados para la prestación del servicio que supuestamente constituye el objeto de su actividad, o incluso que teniendo tales medios no intervengan real y efectivamente en las operaciones en cuestión.

En estos casos, Hacienda defenderá en su inspección que quien debe tributar por dichas actividades es la persona física que está detrás de dicha sociedad. Hacienda procederá a regularizar la tributación acudiendo a la figura de la “simulación” que define el artículo 16 LGT, imputando los ingresos a la persona física y exigiéndose además los intereses de demora que procedan, así como las sanciones correspondientes:

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”⁷⁵

En este sentido, las sociedades emisoras de las facturas, con el único fin de evitar ser descubiertas en el fraude, en ocasiones desarrollan previamente una actividad empresarial y más tarde proceden al cese de la misma, siendo adquiridas posteriormente por la organización que simulaba la existencia de la actividad real.

Generalmente, la inspección de Hacienda, solicitará al modulero información sobre la actividad realizada, concretamente; justificantes de las facturas recibidas, con el fin de verificar que según el margen habitual de la actividad, guardan relación con los servicios prestados, también justificantes de los cobros efectuados (entradas y movimientos de las cuentas bancarias), así como la justificación del por qué se factura siempre al mismo grupo empresarial (con el fin de detectar si existe una relación laboral encubierta). Una vez detectada la trampa, las consecuencias directas para el receptor de las facturas falsas son, lógicamente, que Hacienda no aceptará la deducción de las facturas ni en el IS ni en

⁷⁵ Artículo 16 LGT. TÍTULO I. Disposiciones generales del ordenamiento tributario. CAPÍTULO II Normas tributarias.

el IVA (considerando que no responden a una verdadera operación empresarial). Además, como bien expone el artículo 16 LGT, se aplicarán los intereses de demora y las sanciones procedentes.

5. FACTURACIÓN IRREGULAR EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA.

5.1. IVA.

Nos encontramos ante un impuesto armonizado por la influencia de la Unión Europea tanto en su establecimiento como en su regulación. Fue implantado por la Ley 30/1985 del 2 de agosto, pero actualmente se regula por la Ley 37/1992 de 28 de diciembre.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es el **impuesto indirecto** que, en nuestro ordenamiento, y dentro de su territorio de aplicación, grava el consumo resultante del tráfico empresarial. El carácter indirecto de este impuesto puede predicarse tanto de su acepción jurídica (ya que contempla la repercusión de sus cuotas), como de su acepción económica (puesto que el consumo supone una manifestación mediata de la capacidad económica y no se considera una manifestación directa de la misma). En los apartados anteriores hablábamos de la imposición directa y en este sentido la renta, ya sea la obtenida por personas físicas o por personas jurídicas y demás entidades, sí que supone una manifestación directa de la capacidad económica, a diferencia del consumo.

Como características del presente tributo podemos destacar su carácter **real y objetivo**, ya que, a diferencia de los impuestos personales, la persona no es uno de los elementos esenciales en la definición del hecho imponible y a diferencia de los impuestos subjetivos, en principio no son tenidas en consideración para graduar el gravamen aplicable las circunstancias personales del sujeto.

También podemos destacar que se trata de un impuesto **proporcional**, puesto que la cuota de este viene constituida por el resultado de aplicar un tipo de gravamen fijo a una base imponible variable. Por último, se trata de un impuesto **instantáneo** que se devenga de forma independiente en cada una de las entregas de bienes, prestaciones de servicios e

importaciones que integran su hecho imponible, sin perjuicio de que se declare y liquide periódicamente⁷⁶.

En cuanto a la delimitación del hecho imponible del IVA, cabe citar el artículo 4.1 LIVA, según el cual: *“estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”⁷⁷*

El artículo citado deja muchas cuestiones a matizar, por lo que procedo a analizar uno a uno los requisitos que establece.

En primer lugar y respecto al concepto de entrega de bienes y prestación de servicios, la normativa define las entregas de bienes como *“la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”⁷⁸* y define de forma negativa la prestación de servicios, que a efectos del IVA puede entenderse como; *“toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”⁷⁹*.

Una vez definidos los conceptos de entregas de bienes y prestaciones de servicios, debemos tener en cuenta que no estemos ante un supuesto de no sujeción, los cuales vienen regulados en el artículo 7 LIVA (como, por ejemplo, los autoconsumos o las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, entre otros).

En segundo lugar, para delimitar el concepto de actividad empresarial o profesional encontramos el artículo 5 LIVA, según el cual; *“son actividades empresariales o*

⁷⁶ BAYONA GIMÉNEZ, Juan José en: “Ordenamiento tributario español: los impuestos”. 5ª edición. Editorial Tirant lo Blanch. Páginas: 369 y 370.

⁷⁷ Artículo 4.1 LIVA. Título I. Delimitación del hecho imponible. Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios.

⁷⁸ Artículo 8 LIVA. Título I. Delimitación del hecho imponible. Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios.

⁷⁹ Artículo 11.1 LIVA. Título I. Delimitación del hecho imponible. Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios.

*profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*⁸⁰.

En tercer y último lugar, la operación en cuestión debe entenderse realizada en el territorio de aplicación del impuesto. Así, la determinación del lugar de realización del hecho imponible tiene una importancia decisiva en la medida en que determina la legislación aplicable a la operación cuyo gravamen se analiza y como consecuencia de ello, la posterior calificación del hecho imponible, la determinación del sujeto pasivo, de la base imponible y del tipo de gravamen. Para saber si una determinada operación se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto, deberemos acudir a las reglas de localización contempladas en los artículos 68 y siguientes de la LIVA.

Por tanto, para encontrarnos ante una operación interior sujeta a IVA deben cumplirse los siguientes 3 requisitos:

- Que se trate de una entrega de bienes o prestación de servicios que no esté definida como un supuesto de no sujeción.
- Que sea realizada por un empresario o profesional a título oneroso en el desarrollo de su actividad profesional o empresarial.
- Que se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto.

5.1.1.1. Fraude en el IVA.

La emisión de facturas falsas, que realmente no se corresponden con entregas de bienes o prestaciones de servicios, es uno de los medios más habituales para solicitar devoluciones de IVA de forma fraudulenta. Esta emisión y utilización de facturas falsas ha dado lugar a la creación de auténticas tramas que reflejan compraventas de mercancías o prestaciones de servicios inexistentes, como medio de obtención de devoluciones de IVA o deducciones por terceros receptores.

Para adentrarnos en el estudio de este tipo de tramas de fraude fiscal, debemos profundizar primero en el funcionamiento del presente tributo. En este sentido, ya que el IVA es un impuesto al consumo, es el consumidor final o cliente quien lo paga, pero la carga

⁸⁰ Artículo 5 LIVA. Título I. Delimitación del hecho imponible. Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios.

tributaria se traslada al empresario que es quien debe ingresar la cuota en la Hacienda Pública. Además, el impuesto permite a los intermediarios deducir de las cuotas repercutidas aquellas que han soportado e ingresar en su caso la diferencia, por tanto, grava en cada fase exclusivamente el valor que en la misma se haya añadido. Es decir, la posición de obligado al ingreso de la deuda tributaria recae sobre el empresario que entrega a un determinado consumidor bienes o servicios, pero la justicia tributaria, entendiendo que se impone una obligación de ingreso del impuesto en cuestión a quien no tiene la capacidad económica objeto de gravamen, exige que se conceda a los empresarios la capacidad de resarcirse mediante la repercusión de las cuotas devengadas, con lo que se estructura el mecanismo que permite trasladar la carga del gravamen al verdadero titular de la riqueza, es decir, el consumidor⁸¹. Por tanto, el esquema de liquidación del IVA consiste en ingresar en la Hacienda Pública la cuota diferencial entre el IVA soportado o deducible (que se corresponde con las compras o gastos en los que incurra el empresario o profesional en cuestión) y el IVA repercutido (que se corresponde con las ventas realizadas por el mismo).

Una vez expuesto el funcionamiento del impuesto, cabe hablar de las características del fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido y los mecanismos utilizados para la perpetuación de este.

Una característica básica del fraude de tramas es la necesidad de una actividad organizada en la que intervengan varios sujetos, normalmente sociedades mercantiles. Esta actividad organizada puede llegar a alcanzar una dimensión internacional y dar lugar a numerosos fraudes en distintos países en beneficio de verdaderas organizaciones criminales. En este sentido, incide de forma notoria la generación del uso de las sociedades mercantiles, puesto que en todas las economías desarrolladas se ha facilitado al máximo la posibilidad de operar en la actividad económica por medio de dichas sociedades, fáciles de constituir y con unos requisitos de capital mínimo asumibles para una gran proporción de ciudadanos, así el fraude de tramas se facilita si, en vez de personas físicas que mantienen siempre la misma identidad se puede hacer intervenir a una sucesión de sociedades que pueden operar durante meses o semanas y posteriormente ser sustituidas por otras. Asimismo, cabe destacar que las operaciones fraudulentas se suelen realizar con la finalidad de obtener devoluciones de impuestos indirectos sin haber realizado las

⁸¹ BAYONA GIMÉNEZ, Juan José en: “Ordenamiento tributario español: los impuestos”. 5ª edición. Editorial Tirant lo Blanch.

operaciones económicas reales que justificarían tales devoluciones. Por último, el defraudador puede obtener un doble beneficio por la comisión del presente ilícito, es decir, puede embolsarse las cuotas de IVA que deja de ingresar a la HP o puede destinar parte de las cantidades defraudadas a reducir el precio de los bienes cuando los vuelve a transmitir generando de esta forma un ahorro de costes para sus clientes (lo cual genera a su vez una competencia desleal entre empresas de un mismo sector), así la parte de la cantidad defraudada que el sujeto retiene se convierte en un margen de beneficio ilícito y su beneficio total aumentará en proporción a cuantos más clientes atraiga con estos precios artificialmente bajos ⁸².

Dentro de las modalidades de fraude fiscal vinculadas al IVA podemos diferenciar entre el fraude general en relación con las operaciones interiores y el fraude a través de las tramas organizadas o fraude “carrusel”. Para el estudio de los distintos tipos de fraude empezaré por los más sencillos hasta llegar a las tramas más elaboradas.

5.1.1.2. Fraude general en el IVA en relación con las operaciones interiores.

Para abordar este tema me centraré en algunos de los sectores en los que más incidencia tiene, como son el sector servicios o el sector de la construcción, dando ejemplos de los mismos.

En una primera aproximación, nos encontramos ante un tipo de fraude que, aunque tiene similitud con lo expuesto anteriormente, no denota demasiada complejidad. Es decir, pueden intervenir o no varios sujetos, pero no se suele estructurar como una trama organizada.

En este sentido encontramos un empresario, hostelero, por ejemplo, que puede llevar a cabo diversas actuaciones con el fin de tributar una menor cantidad por el impuesto en cuestión.

En primer lugar, al vender sus productos puede decidir no emitir facturas, de esta forma estaría llevando a cabo una venta sin dejar constancia de la misma (es decir, al no emitir ticket o factura la operación no queda registrada). Esto tiene como consecuencia una reducción artificial o ficticia del IVA repercutido con lo que se consigue minorar la cuota

⁸² OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL (Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la secretaria de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal). Primer informe, diciembre 2006. Pág. 74, párrafos primero, segundo y tercero.

a ingresar por el Impuesto sobre el Valor Añadido, o incluso obtener una devolución si el IVA soportado resulta mayor que el repercutido. Lo mismo ocurre con un fontanero, por ejemplo, que, al prestar sus servicios de reparación o reforma sin emitir la correspondiente factura, aparte de mejorar la competitividad de sus precios en el mercado, genera una operación de la que no queda constancia alguna, dejando la Hacienda Pública de percibir el ingreso por la misma.

En segundo lugar, el empresario en cuestión puede emitir facturas a sus clientes, pero falseadas, como mencionaba en apartados anteriores, una factura falseada es aquella que se corresponde con una operación verdaderamente acaecida, pero cuyos datos nada tienen que ver con la realidad de dicha operación. En este sentido, por ejemplo, un albañil, puede efectuar una reforma en una vivienda determinada y al momento de emitir la factura dejar constancia en la misma únicamente de parte de los servicios prestados, de forma que el resto se abonarían en dinero negro y únicamente se pagaría el IVA proporcional a la parte de la reforma reflejada en la factura dejándose de ingresar el resto.

En los dos supuestos anteriores queda reflejado el fraude consistente en la minoración de los ingresos por parte de los empresarios para con los clientes, pero también puede producirse dicho fraude a la inversa, es decir, cuando se producen ventas o prestaciones de servicios entre empresarios y se aumentan artificialmente el importe de estas, para aumentar el gasto y consecuentemente el IVA soportado. Sin detenerme mucho en este supuesto, ya que tiene similar funcionamiento que el expuesto en los impuestos anteriores, cabe mencionar que en este caso siempre vamos a encontrar un empresario que tributa por el sistema de estimación objetiva o por el régimen simplificado en el IVA. Como comentaba en apartados anteriores, este tipo de empresarios pueden aumentar sus ventas o ingresos sin aumentar su tributación (debido a los índices y módulos en base a los que tributan), y como consecuencia emiten facturas falsas por operaciones ficticias que posteriormente venden a otros empresarios con el fin de que estos aumenten artificialmente sus gastos. El empresario que adquiere estas facturas no tributa por el régimen simplificado del IVA así que las utiliza para aumentar sus gastos y minorar de esta forma la cuota a ingresar por el presente impuesto.

Como podemos observar, estas operaciones son bastante simples, aunque los emisores de facturas falsas sí que pueden llegar a crear grandes entramados que requieren de investigaciones exhaustivas para ser descubiertos.

5.1.1.3. El fraude en las sociedades trucha.

Este tipo de fraude nos sirve como introducción para explicar el fraude carrusel en el cual intervienen más sujetos y reviste de más complejidad. Las comúnmente denominadas “truchas⁸³” son sociedades ficticias de existencia temporal que se constituyen específicamente con la finalidad de no declarar ni abonar el pago de las cuotas del IVA en las operaciones que las mismas llevan a cabo. Normalmente, estas sociedades están administradas por socios insolventes, de forma que la Administración no puede entablar acciones contra los mismos debido a su carencia de recursos.

Para explicar el funcionamiento del fraude a través de las sociedades trucha, primero debemos conceptualizar las denominadas entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes. Estos términos se utilizan únicamente cuando nos encontramos ante compras y ventas a países miembros de la Comunidad Europea y suponen una solución transitoria ante la imposibilidad de implantar el principio de tributación en el país de origen debido, fundamentalmente, a la diversidad de tipos impositivos vigentes en los distintos Estados de la Unión Europea⁸⁴. El funcionamiento es el siguiente, en primer lugar, se exige la existencia de un transporte intracomunitario de los bienes objeto de la entrega, y la condición de empresario o profesional, tanto en el transmitente como en el adquirente, así, concurriendo dichas circunstancias la entrega intracomunitaria realizada desde el país de origen se declara exenta mientras que la adquisición intracomunitaria en el país de destino se somete a gravamen. En cuanto a la declaración comunitaria del IVA, deberá informarse por parte del empresario o profesional mediante el modelo 349 de la Agencia Tributaria, en el cual quedan reflejadas las operaciones efectuadas en la UE ofreciendo información sobre los importes de compras y ventas realizadas.

La mecánica delictiva se focaliza así en el marco de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, respecto de las cuales no se llega a soportar el IVA en el momento de la declaración. De esta forma, la clave del entramado radica en el hecho de que dada la existencia limitada de las sociedades “trucha”, cuando la administración tributaria efectúe las correspondientes comprobaciones la sociedad en cuestión ya habrá desaparecido. De forma muy genérica, nos encontramos ante la típica compra por parte de una sociedad “trucha” de un determinado bien en un territorio cuyo sistema tributario nos ofrece, por

⁸³ El término “trucha” proviene de la jerga argentina Lunfardo y, significa falso, mentiroso.

⁸⁴ BAYONA GIMÉNEZ, Juan José en: “Ordenamiento tributario español: los impuestos”. 5ª edición. Editorial Tirant lo Blanch.

influencia de las leyes comunitarias, el beneficio fiscal de la no obligación del pago del IVA (es decir, nos encontramos ante una compra sin IVA). A su vez, este bien será vendido a otra empresa, esta vez sí con su correspondiente IVA, el cual, sin embargo, no será ingresado en la HP, consumándose de esta manera el delito.

El funcionamiento descrito puede ilustrarse a través del siguiente ejemplo: en primer lugar, encontramos una empresa a la que denominaremos “Z” (esta sería la empresa trucha), con residencia en un Estado Miembro de la Unión Europea, la cual adquiere una serie de bienes (exentos del pago de IVA) a una empresa denominada “Y”, residente en otro Estado miembro diferente. Una vez producida la entrega intracomunitaria de bienes por parte de la empresa “Y” a la empresa “Z”, la empresa “Z” vende con IVA a una tercera empresa residente en su mismo estado, a la cual denominaremos “W”. Una vez la entidad “Z” vende los bienes adquiridos a la empresa “Y” desaparece dejando de ingresar el IVA en la HP. Asimismo, la empresa “W” declara el IVA de la operación de compra a la empresa “Z” (Trucha) y las ventas que pueda realizar al consumidor final, es decir, se deduce el que ha soportado la empresa “trucha” y repercute el IVA por sus ventas al consumidor final⁸⁵.

En nuestro país uno de los sectores más afectados por este tipo de trama es el de la comercialización de vehículos de alta gama. El mecanismo a seguir en este caso es la creación de sociedades que adquieren los vehículos con exenciones de IVA. Una vez adquiridos y matriculados (con el abono del correspondiente impuesto a tal efecto) son transmitidos a otra sociedad que opera de forma correcta en el mercado (esto es, cumpliendo sus respectivas obligaciones en materia fiscal), esta última entidad pone los vehículos a la venta para los consumidores finales. El paso final es desaparecer, es decir, que cuando la sociedad adquiriente de los vehículos trasmite los mismos a la sociedad real que los pone a la venta, desaparece sin dejar rastro. Precisamente por ello, mencionaba al inicio que estas tramas de fraude se caracterizan por crearse con la única y exclusiva finalidad de llevar a cabo una actividad fraudulenta y desaparecer una vez cometida la misma y obtenido el beneficio procedente del IVA que dejan de ingresar en las arcas públicas.

⁸⁵ GONZÁLEZ, Luis Manuel en: *“Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas”*. Marcial Pons, 2008.

5.1.1.4. Fraude carrusel.

El fraude carrusel constituye un nivel superior del fraude al que he hecho alusión en el apartado anterior. En el supuesto anterior (fraude trucha), la sociedad trucha (residente en un Estado miembro de la UE) realizaba adquisiciones intracomunitarias de bienes a una determinada entidad residente en otro Estado Miembro diferente, sin abonar el IVA por dicha adquisición, y procediendo posteriormente a vender a una tercera empresa residente en su mismo estado los bienes adquiridos, repercutiendo el IVA de la venta de la operación interior, pero sin ingresarlo en la HP.

Entramos en el fraude carrusel cuando la última empresa (es decir, la que adquiere los bienes con el correspondiente IVA) no se limita a vender al consumidor final las mercancías adquiridas, sino que actuando como una empresa pantalla⁸⁶ más, realiza de nuevo una entrega intracomunitaria y adquiere de esta forma el beneficio de deducir el IVA soportado en la compra de las mercancías a la sociedad trucha. Nos encontraríamos ante un círculo cerrado cuando la entrega o exportación llevada a cabo por la sociedad pantalla tuviese como destinatario la misma sociedad principal, de la cual salieron los bienes en un primer momento hacia la sociedad “trucha” adquirente.

El funcionamiento más común es el explicado anteriormente, pero en ocasiones estas defraudaciones pueden tener especialidades o concurrir diferentes variantes. Por ejemplo, puede darse un fraude carrusel documental, esto consiste básicamente en que las mercancías supuestamente adquiridas en realidad no existirían y únicamente circularían los documentos que simulan las adquisiciones y el transporte de las mismas⁸⁷.

Las consecuencias que lleva aparejado este tipo de fraude son verdaderamente graves y notorias. Por una parte, encontramos las distorsiones que pueden llegar a darse en ciertos sectores del mercado. En un segundo lugar, el perjuicio económico que se produce a las Haciendas Públicas de los diferentes Estados, siendo este perjuicio por partida doble, ya que además de no ingresarse las cantidades debidas en las arcas públicas, se piden también devoluciones de IVA soportado y no ingresado con anterioridad.

En definitiva, todos estos tipos de fraude que suponen una facturación irregular en los diferentes impuestos (ya sean directos o indirectos) generan tantos beneficios para

⁸⁶ DEFINICIÓN EMPRESA PANTALLA: Empresa que llama hacia sí la atención y la desvía de otra a la que oculta o de la cual encubre sus actividades.

⁸⁷ GONZÁLEZ, Luis Manuel en: *“Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas”*. Ed. Marcial Pons, 2008, pág. 254-255.

quienes defraudan y hace sus precios tan competitivos que supone una competencia desleal para los empresarios de sectores análogos que si cumplen escrupulosamente con sus obligaciones tributarias y de facturación.

6. MENCIÓN A LA ECONOMÍA SUMERGIDA.

Ofrecer una definición específica sobre la economía sumergida resulta algo complejo, sin embargo, de forma muy genérica podemos afirmar que es toda actividad económica que escapa al control de Hacienda y al de la Agencia Tributaria y lógicamente no contabiliza directamente en el PIB⁸⁸ de un país.

Adentrándonos más profundamente en este fenómeno, según la OCDE⁸⁹, podemos entender la economía sumergida como aquella que engloba actividades productivas que cumplen con los estándares y requisitos legales, pero que son ocultadas voluntariamente, de forma completa o parcial, a las autoridades públicas, de modo que se está eludiendo toda obligación fiscal tanto por parte de las empresas como por parte de los trabajadores. Esta diferenciación entre empresas y trabajadores nos permite apreciar dos grupos principales de economía sumergida:

- El fraude fiscal: engloba el impago de impuestos, desde el IVA hasta el IRPF, pasando por el IS. Es decir, en este caso nos encontramos ante el pago en negro del consumo, de los ingresos empresariales o profesionales no contabilizados o de los beneficios de las multinacionales que evaden a paraísos fiscales, por ejemplo.
- El fraude laboral: está relacionado con las actividades irregulares en el mercado de trabajo y supone el impago de las cotizaciones a la Seguridad Social, la contratación ficticia para obtener prestaciones, o pagar toda o parte de la nómina del trabajador en dinero negro para reducir el coste laboral⁹⁰.

⁸⁸ El PRODUCTO INTERIOR BRUTO es una magnitud macroeconómica que expresa el valor monetario de la producción de bienes y servicios de demanda final de un país o región durante un período determinado, normalmente de un año o trimestrales.

⁸⁹ La OCDE es un foro exclusivo en el que los gobiernos trabajan de forma conjunta para afrontar los retos económicos, sociales y medioambientales de la globalización.

⁹⁰ Rodríguez Fuentes, Marta en: *“Análisis del fraude fiscal en España: causas, consecuencias, y percepción de la población”*. Año 2020 (Trabajo Final de Grado). Pág. 12, párrafo quinto.

Centrándome en mayor medida en el fraude fiscal como forma de economía sumergida, me parece importante mencionar en este sentido que, cuando determinados sujetos cometen fraude fiscal (por ejemplo no emitiendo facturas de IVA y por tanto minorando la cuota a ingresar por este impuesto) consiguen que su actividad sea mucho más rentable y, por tanto, producen una competencia desleal e ilegal en el mercado respecto a empresas que realizan su misma actividad económica pero, tributando estas últimas de forma correcta. Es decir, el gasto de los empresarios que defraudan a Hacienda es mucho menor, ya que aparte de abonar menos cantidad por los impuestos que les corresponden, a veces pueden llegar incluso a obtener devoluciones indebidas, precisamente por ello obtienen muchos más beneficios por su actividad, pudiendo reducir los precios de venta al público además de que, en el IVA, por ejemplo, al no emitir facturas y prestar los servicios en “B” estarían consiguiendo que el consumidor se “ahorrara el IVA” por los servicios prestados o los bienes adquiridos, lo cual resulta muy atractivo para algunos ciudadanos.

Mientras el fraude siga perpetuándose por parte de estos empresarios sin que sean descubiertos, para ellos todo serán ventajas, ya que sus precios se posicionaran como los más competitivos del mercado y el abono de las cuotas por sus respectivos impuestos será menor, obteniendo de esta forma más beneficios de los que realmente declaran.

Lo expuesto anteriormente no solo supone un perjuicio para nuestro país, sino también para los empresarios que facturan correctamente y abonan sus impuestos de la forma indicada por las respectivas normativas de cada uno de ellos, ya que en este supuesto ocurrirá precisamente lo contrario, esto es que el empresario deberá repercutir el IVA que proceda a sus respectivos clientes lo cual aumentará el precio final de los productos o servicios. Además de que al declarar los ingresos que percibe deberá abonar mayor cantidad por sus impuestos.

“Según el último estudio presentado por la Federación de Organizaciones de Profesionales, Autónomos y Emprendedores (OPA) los sectores que, en la actualidad, tienen un mayor volumen de operaciones al margen de las normas tributarias son la construcción, la industria y parte del sector servicios. En este último, destacan el comercio, la hostelería y el transporte, que concentran gran parte de la economía sumergida y la competencia desleal registrada en España”⁹¹

⁹¹ INFOAUTONOMOS: *“Competencia desleal: Los sectores donde impera la economía sumergida en España”*. 12 de noviembre de 2021.

Esta es una de las caras de la economía sumergida, pero el otro gran perjuicio que esta ocasiona es una gran circulación de dinero negro en el mercado, que como he comentado anteriormente, posteriormente es introducido en el tráfico económico legal a través del blanqueo de capitales. Este dinero negro en circulación son fondos que la Hacienda Pública deja de percibir, y a su vez, deja de invertir en educación, sanidad, I+D, etc., en definitiva, la economía sumergida supone un gran riesgo para el gasto público, el cual podemos definir como toda cantidad de dinero que la Administración invierte en satisfacer las necesidades de los ciudadanos.

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”⁹²

Así, cuando mayor es el fraude fiscal y por ende la economía sumergida, menor es el margen de dinero público que el Estado puede destinar a becas, material médico, subvenciones, etc. vulnerándose el precepto constitucional citado.

A continuación, adjunto dos gráficos, en el primero podemos apreciar las formas de fraude más frecuentes y perjudiciales para nuestra economía, según los datos contenidos en el Barómetro Fiscal 2017 y el segundo consiste en una comparación de la economía sumergida en España en relación con el resto de los países de la OCDE:

<https://www.infoautonomos.com/blog/datos/competencia-desleal-los-sectores-donde-impera-la-economia-sumergida-en-espana/>

⁹² Artículo 31 CE. Título I. De los derechos y deberes fundamentales. Capítulo II. Derechos y libertades.

FORMAS DE FRAUDE MÁS PERJUDICIALES

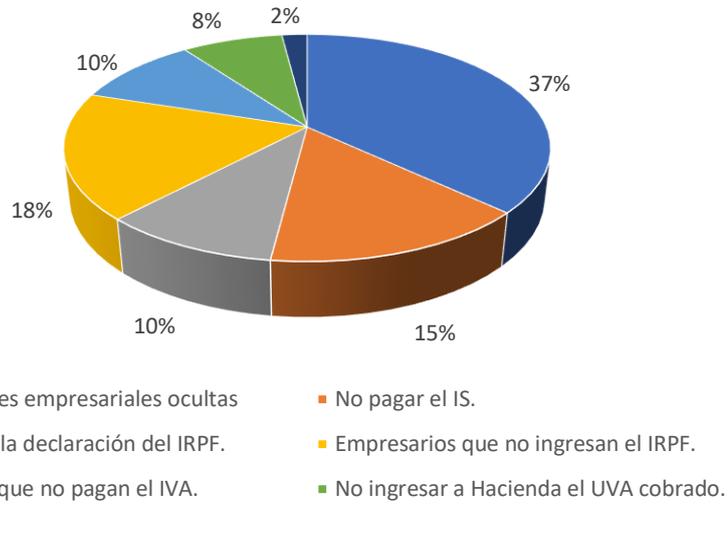


GRÁFICO 2. Formas de fraude más perjudiciales.

Fuente: elaboración propia a partir del Barómetro Fiscal 2017.

ECONOMÍA SUMERGIDA EN LOS PAÍSES DE LA OCDE (2012)

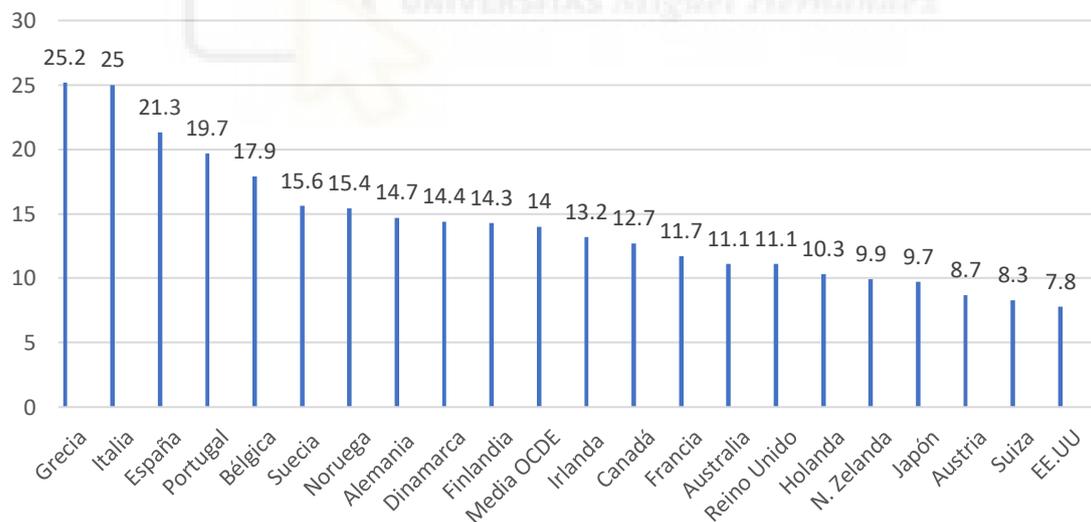


GRÁFICO 3. Economía sumergida en los países de la OCDE (2012)

Fuente: elaboración propia a partir de datos de la OCDE.

7. CONSECUENCIAS PENALES Y ADMINISTRATIVAS.

Los delitos contra la Hacienda Pública vienen tipificados en el Título XIV del CP, bajo la rúbrica de “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” (artículos 305 a 310).

El artículo 305 CP, establece el concepto de fraude fiscal, como expliqué al inicio del trabajo, pero también establece un límite cuantitativo que determina la tramitación del concreto fraude como infracción (vía administrativa) o como delito (vía penal):

*“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.*⁹³

Este artículo también establece que al responsable de la comisión del delito se le penará con la imposibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, así como del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de 3 a 6 años.

A los efectos de determinar la cuantía de la multa, el CP diferencia entre el fraude cometido en relación con los tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, en cuyo caso, a efectos de determinar la cuantía de la multa se estará a lo defraudado en cada período impositivo o declaración (en caso de tratarse de períodos inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural). También se establece una mención específica para el supuesto en que la defraudación hubiere sido cometida en el seno de una organización o grupo criminal o por personas y entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, en cuyo caso el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad de ciento veinte mil euros (es decir, la que menciona el artículo 305 CP en su apartado primero). En el resto de los supuestos, es decir, que no tengan relación con tributos y

⁹³ Artículo 305 CP. TÍTULO XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

demás conceptos relacionados, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación ⁹⁴.

El resto de las conductas descritas en el apartado primero del artículo 305 CP (eludir el pago de cantidades que deban ingresarse o disfrutar indebidamente de beneficios) serán castigadas con las mismas penas cuando los hechos sean cometidos contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre y cuando la cuantía defraudada excediera de cien mil euros en el plazo de un año natural, estableciéndose la misma mención expresa hacia las defraudaciones cometidas en el seno de organizaciones o grupos criminales así como por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla efectivamente. Además, en el caso de que la cuantía defraudada no superase los cien mil euros, pero sí que excediere de diez mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año de prisión o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.⁹⁵

El apartado cuarto del presente artículo se hace alusión a la regularización de la situación tributaria, entendiéndose que esta se ha producido cuando el obligado tributario ha procedido al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de haber sido notificado del inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización por parte de la Administración Tributaria, o en caso de que las actuaciones mencionadas no se hubieren producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Abogado del Estado interponga querrela o denuncia, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Esta regularización impedirá que el obligado tributario sea perseguido por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente con

⁹⁴ Artículo 305.2 CP. TÍTULO XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

⁹⁵ Artículo 305.3 CP. TÍTULO XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria⁹⁶.

Por otra parte, encontramos el artículo 305 bis, según el cual el delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación sea cometida con la concurrencia de determinadas circunstancias, siendo dichas circunstancias las siguientes;

- Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o grupo criminal.
- Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

En los supuestos descritos resultarán de aplicación, además, todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305 CP⁹⁷.

En el artículo expuesto podemos observar cómo se aumentan las penas por razón de la cuantía defraudada (concretamente cuando se excedan los seiscientos mil euros). También podemos advertir una tendencia del legislador a implantar un castigo mayor para los casos en que el fraude fiscal es cometido por organizaciones o grupos criminales⁹⁸ y mediante la utilización de diversos recursos que tengan como finalidad dificultar las investigaciones y evitar que el responsable del delito sea descubierto.

En el ámbito administrativo, encontramos la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concretamente el artículo 183 de la misma nos ofrece el concepto y clasificación de las infracciones tributarias;

⁹⁶ Artículo 305.4 CP. TÍTULO XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

⁹⁷ Artículo 305. Bis CP. TÍTULO XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

⁹⁸ Ver definiciones en referencias número 40 y 41.

“1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.”.

Por su parte, el artículo 191 de esta misma ley, tipifica la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que hubiera resultado de la correcta autoliquidación del tributo.

“1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo

(...)

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”.

Esta infracción se puede calificar como leve, grave o muy grave, en este sentido:

- La infracción tributaria se considerará leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior no exista ocultación. También se menciona expresamente que la infracción nunca podrá ser considerada leve cuando se hayan **utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados**, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento, cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción y cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta. En este sentido la sanción por la comisión de infracciones leves consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 50%.
- La infracción tributaria será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación. En este supuesto se incluye expresamente como infracción grave la **utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados** (la cual quedaba expresamente excluida de las infracciones leves), también cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento

de la base de la sanción y cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción. En este supuesto, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económica para la Hacienda Pública (con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT).

- Por último, la infracción tributaria se considerará muy grave cuando se hubieran utilizado para su comisión medios fraudulentos. También se considerará muy grave la infracción tributaria cuando, aun no habiéndose utilizado medios fraudulentos para su comisión se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción. La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, (con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT).⁹⁹

Para dar por finalizado este apartado (y simplemente como recordatorio, pues este tema lo abordé en el apartado: 2.2.1.1. Infracciones por incumplimiento de las obligaciones de facturación), me parece importante mencionar el artículo 201 LGT, que versa específicamente sobre la infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación y según el cual el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de **expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas justificantes** o documentos sustitutivos constituye infracción tributaria. Según el artículo mencionado la infracción será considerada grave en determinados supuestos y el que nos

⁹⁹ Artículo 191 LGT. TÍTULO IV. La potestad sancionadora. CAPÍTULO III. Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias.

interesa a efectos de la facturación irregular viene a ser cuando el incumplimiento consistiere en la **falta de expedición** o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos, en cuyo caso la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento.

Por otra parte, la infracción será muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, en cuyo caso La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción¹⁰⁰.

8. CONCLUSIÓN.

Desde mi punto de vista me aventuraría a afirmar la siguiente clasificación del fraude en nuestro país; por una parte los pequeños empresarios, autónomos y PYMES, los cuales, durante el desarrollo de sus respectivas actividades, defraudan pequeñas cantidades a la Hacienda Pública que por otra parte se corresponden con el volumen de sus negocios (sobre todo, destacaría en este ámbito la no emisión de facturas por los servicios que se prestan o los bienes que son objeto de compraventa, es decir, en este caso pienso que predomina en gran medida el fraude en el IVA). En el otro extremo, sitúo los grandes conglomerados, empresas con gran volumen de negocios y organizaciones criminales. En mi opinión este último grupo, además de defraudar cantidades más significativas o notorias, emplea mecanismos mucho más sofisticados de los que un mero empresario pueda valerse, principalmente por los medios y recursos a los que tienen acceso. Esta sofisticación a la que hago alusión reviste dichos comportamientos fraudulentos de una complejidad que muchas veces deviene en que los mismos queden impunes, es decir, se requieren muchos recursos por parte de las Administraciones Públicas y en muchas ocasiones la colaboración de estas con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado para descubrir, identificar y acabar con estos entramados fraudulentos. Todo esto, sin

¹⁰⁰ Artículo 201 LGT. TÍTULO IV. La potestad sancionadora. CAPÍTULO III. Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias. Ver referencia 35 (página 26).

mencionar que estas arduas investigaciones y actuaciones por parte del Estado suponen un mayor coste para todos, en contraposición al coste que pueden suponer la inspecciones que se efectúan a autónomos y empresarios corrientes. Además, en referencia al apartado en el que diferenciaba la elusión de la evasión fiscal y como en su momento comenté en el mismo, a veces los intentos de sortear la ley aprovechando las lagunas o vacíos legales con el fin de obtener determinadas exenciones, bonificaciones y deducciones fiscales, no siempre constituye una infracción tributaria, pero sí que supone una disminución de la recaudación que percibe la HP.

Siendo consciente de que ambos extremos del fraude suponen un gran riesgo para nuestra economía y para el sostenimiento del gasto público, así como un ataque directo a todos los contribuyentes del país, considero mucho más peligroso el segundo, pues quien dispone de medios, dinero y profesionales cualificados tendrá muchas más facilidades para esconder sus activos y evitar tributar por sus ingresos, rentas o patrimonio sin ser descubierto, además de que las cantidades que la Hacienda Pública dejará de percibir en este caso serán mucho mayores que las que un ciudadano corriente pueda defraudar. Sin embargo, también he de decir que durante el desarrollo del presente trabajo he podido advertir (al leer sobre todo artículos de prensa y estudiar las estadísticas) que existe en nuestro país una fuerte y arraigada costumbre de defraudar por parte de los ciudadanos (mucho mayor que en el caso de otros países), y las causas más notorias que he podido identificar son; la percepción por parte de la población de que existen demasiados impuestos y el pensar que no van a ser descubiertos. En este sentido, pienso que deberíamos invertir más tiempo y recursos en educar a la población sobre la importancia de contribuir honestamente al sostenimiento del gasto público, pero también reducir la carga tributaria ya que, sí que es cierto, que en España la renta se grava en cada una de sus fases, es decir, cuando se obtiene, cuando simplemente se posee y cuando se transmite ya sea a título gratuito o a título oneroso, inter vivos o mortis causa.

Por último, añadir a todo lo anterior, que en mi opinión la medida más efectiva contra el fraude fiscal sería una correcta gestión de los fondos públicos por parte de los dirigentes, no perfecta, si no correcta a nivel ético y moral ya que cuando los ciudadanos tienen la percepción de que sus impuestos están siendo usurpados por quienes deberían gestionarlos e invertirlos en educación, sanidad, etc. estos pueden verse tentados a intentar estafar al sistema igual que ellos se sienten estafados por este (sobre todo a raíz de las

cada vez más crecientes noticias de corrupción, prevaricación e ilegalidades diversas acaecidas en los diferentes gobiernos políticos).



9. BIBLIOGRAFIA

- ALIAGA AGULLÓ, Eva en: “*Ordenamiento tributario español: los impuestos*”. 5ª edición. Editorial Tirant lo Blanch. Año 2019.
- BAYONA GIMÉNEZ, Juan José en: “*Ordenamiento tributario español: los impuestos*”. 5ª edición. Editorial Tirant lo Blanch. Año 2019.
- BOIX REIG J. / GRIMA LIZANDRA V. en: “*Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*”.
- CENCERRADO MILLÁN, Emilio en: “*Ordenamiento tributario español: los impuestos.*” 5ª edición. Editorial Tirant lo Blanch. Año 2019.
- CESAR MARTÍNEZ, Julio en: “*El delito de blanqueo de capitales*”.
- CRUZADO, Carlos (presidente de GESTHA): “*¿Cuál es la diferencia entre la elusión y la evasión fiscal?*”. En el CONFILEGAL, noticias jurídicas y jurisprudencia.
- DE LA IGLESIA PRADOS, Eduardo en: “*El fraude de Ley*”. Editorial Tirant lo Blanch (1 de septiembre de 2007).
- FELICIO, Pedro en: VALENCIAPLAZA “*Desmantelada una organización criminal que ha defraudado casi 60 millones por impago de IVA*”.
- FERNANDEZ BERMEJO, Daniel en: “*Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal. Especial referencia a la puesta en escena y la fase de consumación delictiva*”.
- GALÁN MUÑOZ A./NÚÑEZ CASTAÑO E. en: “*Delitos contra la Hacienda Pública*”, en Manual de Derecho Penal y Económico de la Empresa, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019.
- GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso en: “*Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*”. Marcial Pons. Año 2008.
- MONTÉS ACEITUNO, Jesús en: “*Estudio de la figura del trabajador autónomo*” (Trabajo fin de grado, Universidad de Jaén).
- Norberto J. de la Mata Barranco en “*Derecho penal económico y de la empresa*” (Editorial Dykinson)
- REVERT PLAZA, Sergio en: “*Conceptualización del blanqueo de capitales*”.
- RODRÍGUEZ FUENTES, Marta en: “*Análisis del fraude fiscal en España: causas, consecuencias, y percepción de la población*”. Año 2020.
- SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: “*Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo*”. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. Año 2012.

